

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika účtování a odpisování dlouhodobého majetku
Problem of Accounting and Depreciation of Long-term Assets

Student: Denisa Kretková
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student: **Denisa Kretková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika účtování a odpisování dlouhodobého majetku**
Problem of Accounting and Depreciation of Long-term Assets

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika dlouhodobého majetku
3. Způsoby odpisování dlouhodobého majetku
4. Praktické využití metod odpisování ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

LOŠŤÁK, Milan a Pavel PRUDKÝ. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 328 s. ISBN 978-80-7263-866-6.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojně účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 224 s. ISBN 978-80-247-4633-3.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

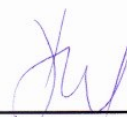
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, přílohu č. 1, 2, 5 a 6 jsem upravila a vložila a přílohu č. 3, 4, 7 a 8 jsem samostatně vložila“

V Ostravě dne 27.4.2015

Kretková

Denisa Kretková

Obsah

1	Úvod	5
2	Charakteristika dlouhodobého majetku	7
2.1	Dlouhodobý majetek z účetního hlediska	7
2.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	8
2.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	10
2.1.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	12
2.2	Dlouhodobý majetek z daňového hlediska	14
2.2.1	Nehmotný majetek	14
2.2.2	Hmotný majetek	15
2.3	Neodpisovaný dlouhodobý majetek.....	15
2.3.1	Neodpisovaný dlouhodobý majetek z účetního hlediska.....	15
2.3.2	Neodpisovaný dlouhodobý majetek z daňového hlediska.....	16
2.4	Oceňování dlouhodobého majetku	17
2.4.1	Oceňování z účetního hlediska	17
2.4.2	Oceňování z daňového hlediska	18
2.5	Pořízení dlouhodobého majetku	19
2.6	Technické zhodnocení dlouhodobého majetku	22
2.6.1	Technické zhodnocení hmotného majetku.....	22
2.6.2	Technické zhodnocení nehmotného majetku.....	23
2.7	Vyřazení dlouhodobého majetku	23
2.7.1	Dlouhodobý majetek plně odepsaný	23
2.7.2	Dlouhodobý majetek částečně odepsaný	24
3	Způsoby odpisování dlouhodobého majetku	27
3.1	Účetní odpisy dlouhodobého majetku.....	28
3.1.1	Postupy účetního odpisování	29
3.1.2	Metoda časová.....	30

3.1.3	Metoda výkonová	32
3.1.4	Metoda komponentního odpisování	33
3.1.5	Účetní odpisy se zbytkovou hodnotou	33
3.1.6	Účetní odpisy technického zhodnocení.....	34
3.2	Daňové odpisy dlouhodobého majetku.....	34
3.2.1	Způsoby odpisování hmotného majetku	35
3.2.2	Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku	37
3.2.3	Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku.....	40
3.2.4	Mimořádné odpisy.....	42
3.2.5	Daňové odpisy nehmotného majetku	42
4	Praktické využití metod odpisování ve vybrané obchodní společnosti	44
4.1	Představení společnosti ABC, a.s.	44
4.2	Dlouhodobý majetek společnosti.....	45
4.2.1	Dlouhodobý hmotný majetek společnosti.....	45
4.2.2	Komponenty.....	57
4.2.3	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	59
4.2.4	Dlouhodobý finanční majetek.....	60
4.3	Odpisování do výše předpokládané zbytkové hodnoty.....	60
4.4	Změny v účetních odhadech společnosti.....	60
4.5	Vlastní zhodnocení	61
5	Závěr	63
	Seznam použité literatury	65
	Seznam zkratk.....	67
	Seznam tabulek, grafů a vzorců	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Dlouhodobý majetek je nezbytnou součástí každé účetní jednotky. Bez něj by účetní jednotka nemohla správně fungovat a uskutečňovat svou podnikatelskou činnost. Dlouhodobý majetek je v rozvaze vykazován v aktivech. Jedná se tedy o stálá (dlouhodobá) aktiva s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Za stálá aktiva se považují například automobily, stroje, budovy, pozemky, software atd.

Dlouhodobá aktiva se postupně opotřebovávají. Opotřebení majetku je vyjádřeno pomocí odpisů, které je buď fyzické, nebo morální. Fyzické opotřebení je chápáno jako skutečné opotřebení dlouhodobého majetku, zatímco morální opotřebení představuje zastaralost majetku po technické stránce.

Na dlouhodobý majetek se lze dívat z pohledu daňového a účetního. Existuje mnoho předpisů, ve kterých je dlouhodobý majetek upraven. Jedná se například o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části je vymezen dlouhodobý majetek, jeho ocenění, pořízení, technické zhodnocení, odpisování či vyřazení. Následně na teoretickou část navazuje praktická část, kde jsou využívány získané poznatky ve vybrané společnosti.

Cílem teoretické části je přiblížit problematiku dlouhodobého majetku z účetního a daňového hlediska a rozdělit tento majetek na hmotný, nehmotný a finanční. Dalším cílem teoretické části je definovat způsoby pořízení, ocenění a vyřazení dlouhodobého majetku. Nejdůležitějším cílem teoretické části je vymezení rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, kdy účetní odpisy odpovídají reálnému opotřebení v podniku, zatímco daňové odpisy mají definovanou dobu odpisování přímo v zákoně o daních z příjmů. Hlavním cílem praktické části bakalářské práce je využít získané teoretické znalosti v praxi u společnosti ABC, a.s.

V teoretické části bakalářské práce je použita metoda teoretického vymezení základních pojmů a metoda popisu. V praktické části je uplatněná metoda praktické

aplikace, která slouží pro zpracování získaných informací. Získané informace se v praktické části porovnávají metodou komparace a veškeré poznatky jsou shrnuty pomocí metody syntézy. V praktické části je použita i metoda analýzy, která je důležitá pro vymezení dané problematiky. V celé bakalářské práci je využita metoda postupu, kdy se přechází od obecných pojmů ke složitějším.

Vlastní názory, připomínky, poznatky a zhodnocení jsou v bakalářské práci psány kurzívou.

2 Charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se v rozvaze vykazuje na stranu aktiv. Patří mezi fixní (stálá) aktiva a jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Základním charakteristickým znakem dlouhodobého majetku je jeho postupné opotřebovávání (v rozsahu několika zdaňovacích a účetních období), přičemž toto postupné opotřebení je vyjádřeno odpisy. Tím se dlouhodobý majetek odlišuje od krátkodobého finančního majetku nebo zásob, u nichž se naopak očekává krátkodobá spotřeba nebo prodej do 1 roku od pořízení.

Je nutné si uvědomit, že kromě zařazení majetku do kategorie dlouhodobého nebo krátkodobého majetku má vliv nejen jeho povaha, ale i konkrétní záměry vedení podniku, které rozhodují o tom, k čemu má dané aktivum v podniku sloužit. [4, 6, 12]

Dlouhodobý majetek se v účtovém rozvrhu nachází v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek. Dále se tato třída člení na účtovou skupinu 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný a 06 – Dlouhodobý finanční majetek. [4]

Účetní a daňové předpisy vymezují dlouhodobý majetek poněkud odlišně, proto je nutné správně vymezit pojem dlouhodobý majetek.

2.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Účetními předpisy jsou zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), a České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „České účetní standardy pro podnikatele“).

Dle § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), platí, že se majetek člení na dlouhodobý a krátkodobý.

Dále se dlouhodobý majetek podle § 6 až § 8 vyhlášky č. 500/2002 Sb., člení na tři skupiny:

- dlouhodobý nehmotný majetek (§ 6),

- dlouhodobý hmotný majetek (§ 7),
- dlouhodobý finanční majetek (§ 8).

2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Jedná se o majetek, jehož doba použitelnosti musí být delší než 1 rok. Dále tento majetek musí být oceněn do určité stanovené výše, kterou stanoví účetní jednotka (s výjimkou goodwillu), s respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se považuje zejména:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- povolenky na emise a preferenční limity. [6, 12]

Za dlouhodobý nehmotný majetek (dále jen „DNM“) se dále považuje technické zhodnocení od stanovené částky (40 tisíc Kč) zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, podle § 6 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. [11, 12]

Zřizovací výdaje (účet 011)

Jedná se o souhrn výdajů, které byly vynaložené na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku. Patří zde zejména náklady na pracovní cesty, soudní a notářské poplatky, poradenské či právní služby, odměny za zprostředkování, nájemné a další výdaje spojené se zahájením činnosti. Za zřizovací výdaje se nepovažují výdaje na reprezentaci, výdaje na pořízení zásob a dlouhodobého hmotného majetku a výdaje související s přeměnou družstva nebo obchodní korporace. Zřizovací výdaje se odpisují nejdéle po dobu 5 let. [16]

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012)

Jsou výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv. Musí být vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo musí být nabyty od jiných osob samostatně.

Software (účet 013)

Jde o programové vybavení, včetně všech výdajů související s tvorbou webových stránek bez ohledu na to, zda je či není předmětem autorských práv. Musí

být nabyt od jiných osob samostatně, není-li součástí nabytého hardware a jeho ocenění, nebo musí být vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, nejedná-li se o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware. [7]

Ocenitelná práva (účet 014)

Jsou vymezená jako předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, práva podle zvláštních právních předpisů a výsledky duševní tvůrčí činnosti, pokud byly nabyty od jiných osob. Mohou být však vytvořeny i vlastní činností za účelem obchodování s nimi. Jedná se například o průmyslové vzory a ochranné známky.

Goodwill (účet 015)

Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého za úplatu, oceněním nebo vkladem majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem jeho přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy.

Kladný goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů. Záporný goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů.

Povolenky na emise a preferenční limity (součást účtu 019)

Povolenky na emise představují povolenky na emise skleníkových plynů, povolenky na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověření snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění.

Preferenční limity obsahují především individuální referenční množství mléka, individuální limity premiových práv a individuální produkční kvóty bez ohledu na výši ocenění.

Na účet 019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek se zachycují veškeré položky, které nelze zařadit na výše uvedené účty. Na tento účet se účtují i zmíněné povolenky na emise a preferenční limity.

Mezi DNM dále patří:

- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek.

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Jedná se o majetek, který je zobrazován od jeho pořízení až do okamžiku jeho uvedení do stavu způsobilého k užívání na účtu 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek (účet 051)

Tento účet zahrnuje dlouhodobé i krátkodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení DNM.

Dlouhodobým nehmotným majetkem nejsou znalecké posudky, návrhy reklamních a propagačních akcí, certifikace systému jakosti, průzkumy trhu, software pořízení technologií atd. [16]

Pokud výše ocenění nehmotného majetku je nižší než výše stanovená účetní jednotkou, je tento majetek považován za drobný nehmotný majetek a účtuje se na účet 518 – Ostatní služby. [5]

2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Jedná se o majetek, který má fyzickou podstatu a jeho doba použitelnosti musí být delší než 1 rok. Výši ocenění si určuje účetní jednotka sama, s respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Výjimkou jsou stavby a pozemky, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem vždy, bez ohledu na výši jejich ocenění. [6]

Dlouhodobý hmotný majetek (dále jen „DHM“) je vymezen v návaznosti na zákon o účetnictví v § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Z pohledu účetního se DHM člení:

- na dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný,
- na dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Za odpisovaný majetek se považuje:

- stavby (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti),
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí,
- pěstelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny (od výše ocenění určené samostatnou účetní jednotkou a s dobou použitelnosti delší než 1 rok),
- jiný dlouhodobý hmotný majetek (bez ohledu na výši ocenění).

Neodpisovaný majetek zahrnuje:

- pozemky (bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím)
- umělecká díla a sbírky. [11, 12]

Stavby (účet 021)

Do staveb se zahrnují stavby včetně budov, vodní díla, stavební díla, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, otvírky lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty, nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu a právo stavby, pokud není zbožím.

Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí (účet 022)

Jedná se o předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a ocenění od výše určené samostatně účetní jednotkou.

Pěstitelské celky trvalých porostů (účet 025)

Zahrnují se zde ovocné stromy a keře vysazené na souvislém pozemku o stanovené výměře a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

Dospělá zvířata a jejich skupiny (účet 026)

Zde se nachází dospělá zvířata a jejich skupiny, například stáda, hejna. [11]

Jiný dlouhodobý hmotný majetek (účet 029)

Na tomto účtu se zachycují položky hmotného majetku, který nelze zařadit na výše uvedené účty. Jedná se například o technické zhodnocení na pronajatém hmotném majetku, na hmotném majetku, který byl odpisovaný podle § 30a odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů (mimořádné odpisy) a na majetku, který nesplňuje některou z podmínek pro zařazení do hmotného majetku. Dále se jedná o výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, o technickou rekultivaci a výdaje související s finančním leasingem. [7, 11]

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (účet 02x)

„Oceňovací rozdíl k nabytému majetku obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví prodávající, vkládající nebo zanikající účetní jednotky sníženým o převzaté závazky. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku a jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů“, jak tvrdí Skálová (2013, s. 40, 41).

Pozemky (účet 031)

Na tento účet se zachycují veškeré pozemky. Pokud účetní jednotka koupí po 1. 1. 1997 pozemek s ložiskem nerostných surovin, tento pozemek zaúčtuje na účet 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Umělecká díla a sbírky (účet 032)

Zde se vyskytují umělecké předměty a výtvarná díla, pokud nejsou součástí staveb. [11]

DHM dále obsahuje:

- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek.

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Majetek, který byl pořízen a ještě nebyl uveden do stavu způsobilého k užívání. Nedokončený DHM se účtuje na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Po zařazení majetku do užívání se pořizovací cena převede z účtu 042 na příslušný účet v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný.

Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý hmotný majetek (účet 052)

Tento účet zahrnuje dlouhodobé i krátkodobé zálohy a závdavky poskytnuté na pořízení DHM. [5, 9]

Pokud ocenění DHM nedosáhne stanovené hranice určené samostatnou účetní jednotkou, bude tento majetek označován jako drobný hmotný majetek a zachycen na účet 501 – Spotřeba materiálu. [9]

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dle § 56 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je dlouhodobý finanční majetek (dále jen „DFM“) zakázán účetně odpisovat. [12]

U DFM se předpokládá doba držby, splatnosti nebo realizace delší než 1 rok. DFM je tvořen majetkovou účastí, realizovatelnými cennými papíry a podíly a dlužnými cennými papíry drženými do splatnosti. [9, 11]

DFM se nachází v účtové skupině 06 – Dlouhodobý finanční majetek. Ve skupině 06 se sledují cenné papíry, které jsou nakoupené za účelem dlouhodobého vlastnictví. Do DFM patří následující účty:

- 061 – Podíly – ovládaná osoba,
- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem,

- 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti (včetně směnky k inkasu),
- 066 – Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv
- 067 – Ostatní půjčky a úvěry,
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek. [4, 11]

Podíly – ovládaná osoba (účet 061)

Na tomto účtu se zachycují obchodní podíly společníků obchodních společností a upsané akcie akciových společností.

Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (účet 062)

Na účet 062 se také jako u účtu 061 zachycují obchodní podíly společníků obchodních společností a upsané akcie akciových společností.

Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly (účet 063)

Zde se zachycují cenné papíry, které nejsou cennými papíry drženými do splatnosti.

Dluhové cenné papíry držené do splatnosti (účet 065)

Účet obsahuje dlužné cenné papíry, u nichž má účetní jednotka úmysl a schopnost držet cenné papíry do doby splatnosti a u nichž je stanovena splatnost.

Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (účet 066)

Účet zachycuje poskytnuté dlouhodobé zápůjčky a úvěry podnikům, které jsou mateřskou společností nebo podnikem s podstatným a rozhodujícím vlivem na rozhodování.

Ostatní půjčky a úvěry (účet 067)

Ostatní dlouhodobé půjčky, jejichž splatnost je delší než 1 rok, se zachycují právě na tento účet. [11]

Jiný dlouhodobý finanční majetek (účet 069)

Účet slouží pro DFM, který nemůžeme zařadit na výše uvedené účty. [5]

Součástí DFM jsou:

- nedokončený dlouhodobý finanční majetek,
- poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý finanční majetek.

Nedokončený dlouhodobý finanční majetek

Jedná se o majetek, který představuje dobu od pořízení až do okamžiku uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Tento majetek účtujeme na účet 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku.

Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý finanční majetek (účet 053)

Na účtu se zobrazují dlouhodobé i krátkodobé zálohy a závdavky na pořízení DFM. [4]

Pokud bude podnik finanční aktiva držet po dobu kratší než 1 rok nebo bude aktivum vykazovat znak krátkodobosti (splatnost do 1 roku), bude toto aktivum začleněno do účtové skupiny 25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízovaný krátkodobý finanční majetek.

DFM umožňuje podniku umístit peněžní či nepeněžní prostředky tak, aby mu přinesly co nejvyšší výnos. [5]

2.2 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Z pohledu daňového je majetek vymezen v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Zákon o dani z příjmů rozděluje majetek:

- na nehmotný majetek dle § 32a zákona o daních z příjmů,
- na hmotný majetek dle § 26 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů.

Z pohledu daňových odpisů se DFM neodepisuje, neboť zákon o daních z příjmů pojem odpisování finančního majetku nezná.

2.2.1 Nehmotný majetek

Nehmotným majetkem dle § 32a zákona o daních z příjmů se rozumí:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- jiný majetek.

Nehmotný majetek je majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a vstupní cena je vyšší než 60 tisíc Kč. Dále je definován jako majetek, který byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace nebo tichého společníka, darováním

nebo zděděním. Nehmotný majetek může být vytvořen i vlastní činností za účelem obchodování s ním.

Z daňového hlediska se však za nehmotný majetek nepovažuje goodwill, povolenka na emise nebo preferenční limit.

2.2.2 Hmotný majetek

Za hmotný majetek dle § 26 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů se považují:

- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, jejichž vstupní cena (dle § 29 zákona o daních z příjmů) je vyšší než 40 tisíc Kč a mají provozně-technické funkce delší než 1 rok,
- stavby, s výjimkou drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, provozních důlních děl a s výjimkou oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti,
- budovy, domy, jednotky,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (dle § 29 zákona o daních z příjmů) je vyšší než 40 tisíc Kč,
- jiný majetek. [12]

2.3 Neodpisovaný dlouhodobý majetek

2.3.1 Neodpisovaný dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Dle § 28 zákona o účetnictví vyplývá, že se účetně neodpisují pozemky. Dále se neodpisuje majetek, který je uveden ve vyhlášce 500/2002 Sb. v § 56 odst. 11:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštním právním předpisem,
- nedokončený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- zásoby,
- finanční majetek,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetnictví nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak,

- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise,
- pohledávky.

2.3.2 Neodpisovaný dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Z daňového hlediska je neodpisovaný majetek stanoven v § 27 zákona o daních z příjmů:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud náklady (výdaje) související s jeho pořízením nepřevyší 40 tisíc Kč,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jenž nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- hmotný majetek nabytý darováním, jehož nabytí bylo od daně z příjmů osvobozeno nebo nebylo předmětem daně,
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění dluhu převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto dluhu a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní odpisovatel, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,
- hmotný majetek, u něhož odpisy nebo zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel podle tohoto zákona, jde-li o hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu nebo o pronajatý hmotný majetek. [12]

Majetek, který není uveden v § 26 a § 32a ani v § 24 zákona o daních z příjmů, se neodepisuje. Jedná se například o pozemky, finanční majetek atd. [7]

2.4 Oceňování dlouhodobého majetku

2.4.1 Oceňování z účetního hlediska

Dle § 25 zákona o účetnictví se dlouhodobý majetek oceňuje třemi typy cen:

- pořizovací cenou,
- reprodukční pořizovací cenou,
- vlastními náklady. [12]

Pořizovací cena

Tento typ ceny se uplatňuje u majetku, který byl pořízen za úplatu. Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen a obsahuje i náklady související s jeho pořízením.

Jedná se například o náklady na dopravu, montáž, clo, úroky z úvěrů, zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání a náklady na vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Dále se jedná o náklady na zabezpečení a přípravu pořizovaného majetku, kterými jsou například správní poplatky, poradenské služby a zprostředkování, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, patentové rešerše, expertízy a předprojektové přípravné práce. Do nákladů mohou být uvedené i průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, patenty a licence. Veškeré uvedené náklady jsou definovány v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Do pořizovací ceny se však nezahrnují například opravy a údržba, smluvní pokuty a úroky z prodlení, kursové rozdíly, náklady nájemce, nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba, náklady na zaškolení pracovníků.

Zároveň od 1. 1. 2009 platí, že předměty kulturní hodnoty, kulturní památky, sbírky muzejní povahy a církevní stavby, u kterých není známá pořizovací cena, se oceňují částkou 1 Kč.

Dlouhodobý finanční majetek je oceňován pořizovací cenou (včetně emisního ážia). Součástí pořizovací ceny jsou například náklady spojené s poplatky a provizemi poradcům, burzám a makléřům. Avšak do pořizovací ceny se nezahrnují ani náklady spojené s držbou cenných papírů a podílů, ani úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů.

Ocenění DNM a odpisovaného DHM se zvyšuje o hodnotu technické zhodnocení. Avšak ocenění DNM, odpisovaného DHM a technického zhodnocení je nutné snížit o dotaci¹ na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku a o dotaci na pořízení majetku. [11, 12]

Reprodukční pořizovací cena

Tento způsob ocenění se uplatňuje u majetku, který byl pořízen bezúplatně, tj. například nabytí darem. Dále se tímto způsobem může ocenit majetek, u kterého nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností. Reprodukční pořizovací cenou se tedy rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Vlastní náklady

Vlastními náklady je oceňován dlouhodobý majetek, který je pořízený vlastní činností. Tento typ ceny obsahuje přímé a nepřímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost.

2.4.2 Oceňování z daňového hlediska

Dle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů se vstupní cenou hmotného majetku rozumí:

- pořizovací cena, je-li pořízen úplatně,
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu²,
- při nabytí majetku bezúplatně cena stanovená podle zvláštního předpisu³,
- hodnota technického zhodnocení⁴,
- přepočtená zahraniční cena⁵.

¹ Dotace je bezúplatné plnění poskytnuté ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, ze státních fondů, Národního fondu, z rozpočtů územně samosprávných celků na konkrétní účel. Dále se za dotaci považuje bezúplatné plnění poskytnuté účetním jednotkám na stanovený účel z prostředků Evropského společenství nebo z veřejných rozpočtů cizího státu.

² Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

³ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

⁴ § 33 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁵ § 23 odst. 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení, které je provedeno po uvedení věci k užívání, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na hmotném majetku vyloučeného z odpisování a na nemovité kulturní památce. Vstupní cena se naopak snižuje o dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu obce a krajů, státních fondů, o poskytnuté granty Evropských společenství, o dotace, příspěvky a podporu z veřejných rozpočtů cizího státu atd. [12]

2.5 Pořízení dlouhodobého majetku

Pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zachycuje na účtech účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek. Na těchto účtech se sledují jednotlivé složky pořizovacích cen až do doby převedení dokončených investic do užívání. Věci se do užívání převedou prostřednictvím přeúčtování na účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný nebo 06 – Dlouhodobý finanční majetek. U dlouhodobého majetku, který ihned po zakoupení slouží k podnikání, není nutné účtování přes účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek, ale je možné ihned účtovat na účty v účtové skupině 01, 02, 03 a 06.

Pokud se dodatečně pořizují věci do souboru movitých věcí, zvyšuje se současně se zařazením této věci do souboru i pořizovací cena celého souboru movitých věcí.

S pořízením dlouhodobého majetku se mohou poskytovat investičním dodavatelům zálohy na jejich dodávky. Tyto zálohy se účtují na účty 051 – Poskytnuté zálohy a závdavky na dlouhodobý nehmotný majetek nebo 052 – Poskytnuté zálohy a závdavky na DHM. Obvykle se tyto zálohy vyúčtují a započítají s konečnou nebo dílčí fakturou za dodávku. [9, 11]

Majetek může být pořízen následujícími způsoby:

- koupí,
- vytvořením vlastní činností,
- bezúplatným nabytím,
- vkladem od jiné osoby,
- přearazením z osobního užívání,

- pořízení formou finančního leasingu. [3]

Koupě

Jedná se o nejčastější způsob pořízení dlouhodobého majetku. Při pořízení dlouhodobého majetku koupí je možné se setkat s poskytnutou dotací na pořízení dlouhodobého majetku. V případě dotace se zaúčtované náklady v účtové skupině 04 sníží o poskytnutou dotaci při zařazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do užívání.

Vytvoření vlastní činností

Pořízení majetku vlastní činností se provádí na základě tzv. aktivace. Aktivací se rozumí převedení provedených výkonů ve vlastní režii do aktiv účetní jednotky. Je důležité zachytit veškeré vlastní náklady vynaložené na zhotovení dlouhodobého majetku v účtové třídě 5 – Náklady a následně převést jednou částkou do aktiv na konkrétní účet dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (dále jen „DHNM“). Převodem vynaložených nákladů do aktiv se účtuje prostřednictvím výnosových účtů účetní skupiny 62 – Aktivace a eliminuje se vliv prvotně vynaložených nákladů v období pořízení majetku na výsledek hospodaření účetní jednotky v tomto období.

Názorným příkladem tohoto pořízení je vytvoření dlouhodobého majetku (stroje, budovy apod.) vlastními prostředky podniku (mzdové náklady, externí služby, spotřeba materiálu atd.). [3, 6]

Bezúplatné nabytí

Pořízení majetku bezúplatným nabytím znamená například nabytí majetku darem, dědictvím, vydáním majetku podle právních předpisů nebo inventarizační přebytky dlouhodobého majetku. Při pořízení darem je mezi příslušným dárce a podnikatelem uzavřena darovací smlouva. U bezúplatného nabytí dědictvím (darem) se využívá účet 413 – Ostatní kapitálové fondy a účtuje se v reprodukční pořizovací ceně.

Vklad od jiné osoby

Vkladem lze pořídit jakýkoliv dlouhodobý majetek. Při pořízení majetku vkladem se využívá účet 411 – Základní kapitál nebo účet 419 – Změny základního kapitálu.

Na účet 411 se zapisuje majetek, pokud se jedná o vklad do základního kapitálu do obchodního rejstříku (dále jen „OR“). Účet 419 se využívá v případě, že majetek není zapsán v OR a jedná se o vklad mimo základní kapitál.

Přeřazení z osobního užívání

Jedná se o pořízení majetku prostřednictvím fyzické osoby, která je zapsaná v obchodním rejstříku a vložila do podnikání majetek z osobního vlastnictví. [3, 6, 7]

Pořízení formou finančního leasingu

Leasing je smluvní nájemní vztah mezi pronajímatelem (vlastníkem) a nájemcem (uživatel), kdy pronajímatel přenechává nájemci hmotný majetek k užívání bez převedení vlastnického práva a bez vynaložení většího množství finančních prostředků ze strany nájemce. Nájemce může leasingem získat předmět užívání, aniž by měl dostatek peněžních prostředků či připravený úvěr na jeho dosažení. Uživatel prakticky přijímá jen závazek platit nájemné za používaný předmět v rámci dohodnuté doby nájemného. Rozlišuje se leasing finanční (dlouhodobý) a leasing operativní (krátkodobý).

Finanční leasing je pronájem, ve kterém pronajímatel převádí na nájemce veškerá rizika i prospěch z pronajímaného předmětu. Vlastnické právo po uplynutí nájmu přechází na nájemce.

Operativní leasing je nájem, při kterém pronajímatel nepřevádí na nájemce veškerá rizika a užitek související s pronajatým předmětem. Pronajímatel obvykle hradí pojištění a poskytuje služby spojené s údržbou zařízení. Operativní leasing představuje klasický nájem. [3]

Uvedené způsoby pořízení dlouhodobého majetku zachycuje tabulka 2.1.

Tabulka 2.1 Pořízení dlouhodobého majetku

č.	doklad	účetní případ	MD	D
1.	FAP	za pořízení DHNM koupí	041, 042	321
2.	VBÚ	pořízení DFM koupí	043	221
3.	ID	pořízení DHNM ve vlastní činnosti	041, 042	62.
4.	ID	pořízení DHNM darem	041, 042	413
5.	ID	pořízení DHNM vkladem	041, 042	419
6.	ID	pořízení DHNM (v OR) vkladem	041, 042	411
7.	ID	pořízení DHNM přeřazením z osobního užívání	01., 02., 03.	491
8.	ID	zařazení DHNM do užívání	01., 02., 03.	041, 042

9.	ID	zařazení DFM do užívání	06.	043
----	----	-------------------------	-----	-----

Zdroj: vlastní zpracování

2.6 Technické zhodnocení dlouhodobého majetku

Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončení nástavby, přístavby, stavební úpravy, modernizace⁶ a rekonstrukce⁷, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období částku 40 tisíc Kč.

Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, které poplatník neuplatní jako výdaj, ale rozhodne se je do výdajů uplatnit prostřednictvím odpisů.

Za technické zhodnocení se nepovažuje samotná záměna použitého materiálu, například u výměny oken s dřevěným rámem za okna s rámem plastovým, pokud se zachovají původní rozměry okna a počet vrstev skel. Dále se za technické zhodnocení nepovažuje vybavení motorového vozidla zimními pneumatikami.

Od 1. 1. 2008 je možnost požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, pokud si subjekt není technickým rozhodnutím zcela jist. Podání žádosti je zpoplatněno správním poplatkem ve výši 10 tisíc Kč.

Do technického zhodnocení nepatří opravy a údržba. Tyto pojmy jsou v praxi často zaměnitelné s technickým zhodnocením, proto je nezbytné určit jejich význam. Opravy majetku jsou definované jako uvedení majetku do původního respektive použitelného stavu. Pojmem údržba se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení, odstraňují se drobnější závady a předchází poruchám. [12]

Technické zhodnocení se může účtovat samostatně jako DHM nebo DNM, nebo zvyšuje pořizovací cenu DHM nebo DNM. U druhého případu je nutné sestavit odpisový plán. [4]

2.6.1 Technické zhodnocení hmotného majetku

Technické zhodnocení DHM se dle § 33 o daních příjmů rozumí uvedené výdaje, které u jednotlivého hmotného majetku převýší v úhrnu částku 40 tisíc Kč.

⁶ Modernizace je definována jako zásah do majetku, který má za následek rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.

⁷ Rekonstrukcí se rozumí takové zásahy, které mají za následek změnu technických parametrů nebo změnu jeho účelu.

U technického zhodnocení s oceněním nižším než 40 tisíc Kč se účtuje na účet 548 – Ostatní provozní náklady.

2.6.2 Technické zhodnocení nehmotného majetku

Technického zhodnocení DNM je definováno v § 32a zákona o daních z příjmů. Považují se za něj výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku 40 tisíc Kč.

U nehmotného majetku se posuzuje každé technické zhodnocení zvlášť ve vztahu k částce 40 tisíc Kč. To znamená, že technické zhodnocení se nesčítá za celé účetní období.

U technického zhodnocení s oceněním nižším než 40 tisíc Kč se účtuje na účet 518 – Ostatní služby. [9, 11]

2.7 Vyřazení dlouhodobého majetku

Nejprve je nutné si uvědomit, zda se jedná o majetek, který byl plně odepsán nebo se jedná o majetek, který má ještě nějakou zůstatkovou hodnotu.

2.7.1 Dlouhodobý majetek plně odepsaný

Dlouhodobý majetek lze vyřadit z účetní evidence pouze tehdy, pokud se jedná o majetek, který je téměř odepsaný (zůstatková hodnota se rovná nule). V tomto případě se tedy dlouhodobý plně odepsaný majetek ve výši vstupní ceny zaúčtuje ve prospěch příslušného majetkového účtu účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek nebo 02 – Dlouhodobý majetek odpisovaný a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (viz tabulka 2.2).

Tabulka 2.2 Vyřazení plně odepsaného dlouhodobého majetku

č.	doklad	účetní případ	MD	D
1.	ID	vyřazení DHM ve vstupní ceně	08.	02.
2.	ID	vyřazení DNM ve vstupní ceně	07.	01.

Zdroj: vlastní zpracování

2.7.2 Dlouhodobý majetek částečně odepsaný

Vyřazení DHNM (s kladnou zůstatkovou hodnotou) a technického zhodnocení se provádí nejčastěji:

- prodejem,
- darováním,
- likvidací v důsledku fyzického opotřebení,
- likvidací v důsledku manka a škody,
- vkladem do jiné obchodní společnosti,
- přeřazením z podnikání do osobního užívání. [1, 3, 12]

Prodej

Zůstatková cena při prodeji DHNM je daňově uznatelným nákladem. Při rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy vzniká buď připočitatelná, nebo odpočitatelná položka.

Darování

Poskytnutí daru se účtuje na účet 543 – Dary a jsou připočitatelnou položkou. Na účet 543 je nutné účtovat i DPH, pokud poskytnutí daru účetní jednotkou podléhá DPH na výstupu. V některých případech za stanovených podmínek dle zákona o daních z příjmů lze od základu daně odečíst hodnotu daru. Dary však nelze zahrnout do daňově uznatelných nákladů.

Likvidace v důsledku fyzického opotřebení

U rozdílných odpisů vzniká rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou, který je buď připočitatelnou, nebo odpočitatelnou položkou.

Likvidace v důsledku manka a škody

Manka a škody lze uznat jen do výše náhrad. V případě škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem nebo škody vzniklé v důsledku živelných pohrom lze zůstatkovou cenu zahrnout do daňově uznatelných nákladů v plné výši.

Vklad do jiné obchodní společnosti

Zaúčtování zůstatkové ceny neovlivňuje náklady a výnosy, a proto nemá žádný dopad ani na základ daně.

Přeřazení z podnikání do osobního užívání

Při přeřazení majetku z podnikání do osobního užívání u fyzické osoby se účtuje na účet 491 – Účet individuálního podnikatele. [7]

V případě, kdy je nutné vyřadit z účetnictví majetek, který ještě nebyl plně odepsán a má tedy kladnou zůstatkovou hodnotu, je nutné před vyřazením majetku provést jednorázový odpis zůstatkové ceny. Postup účtování o jednorázovém odpisu zůstatkové ceny je uveden v Českých účetních standardech pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Podle platného ustanovení se jednorázový odpis zůstatkové ceny dlouhodobého majetku účtuje nejčastěji na vrub příslušných účtů účtových skupin 36 – Závazky ke společníkům, 49 – Individuální podnikatel, 54 – Jiné provozní náklady, 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku nebo 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (viz tabulka 2.3). [3, 12]

Tabulka 2.3 Vyřazení plně neodepsaného dlouhodobého majetku

č.	doklad	účetní případ	MD	D
1.	ID	Prodej DHNM a) doúčtování zůstatkové ceny b) vyřazení DHNM ve vstupní ceně	541 07., 08.	07., 08. 01., 02.
2.	ID	Darování DHNM a) doúčtování zůstatkové ceny DPH ze zůstatkové ceny b) vyřazení DHNM ve vstupní ceně	543 543 07., 08.	07., 08. 343 01., 02.
3.	ID	Likvidace DHNM v důsledku fyzického opotřebení a) doúčtování zůstatkové ceny b) vyřazení DHNM ve vstupní ceně	551 07., 08.	07., 08., 01., 02.
4.	ID	Likvidace DHNM v důsledku manka a škody z provozní činnosti a) doúčtování zůstatkové ceny b) vyřazení DHNM ve vstupní ceně	549 07., 08.	07., 08. 01., 02.
5.	ID	Zničení DHNM v důsledku škody (živelné pohromy) a) doúčtování zůstatkové ceny b) vyřazení DHNM ve vstupní ceně	582 07., 08.	07., 08. 01., 02.

č.	doklad	účetní případ	MD	D
6.	ID	Vklad DHNM do jiné obchodní společnosti a) doúčtování zůstatkové ceny b) vyřazení DHNM ve vstupní ceně	367 07., 08.	07., 08. 01., 02.
7.	ID	Přeřazení DHNM z podnikání do osobního užívání a) doúčtování zůstatkové ceny b) vyřazení DHNM ve vstupní ceně	491 07., 08.	07., 08. 01., 02.

Zdroj: vlastní zpracování

DFM se snižuje prodejem, darováním, splacením půjčky a úvěru, inkasem splatných CP, odpisem ztrátové pohledávky u dlouhodobých půjček, výběrem dlouhodobého vkladového listu a termínovaného vkladu. Úbytek DFM se účtuje ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek a na vrub souvisejícího účtu.

Například při prodeji cenných papírů a podílů se úbytek zachytí v pořizovací ceně (reálné hodnotě) na vrub účtu 561 – Prodané cenné papíry a podíly se souvztažným zápisem ve prospěch účtové skupiny 06 – Dlouhodobý finanční majetek. Ihned však zaúčtujeme i vzniklý výnos z prodeje prostřednictvím účtu 661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů proti peněžním prostředkům nebo pohledávce (viz tabulka 2.4). [3]

Tabulka 2.4 Vyřazení cenných papírů

č.	doklad	účetní případ	MD	D
1.	ID	Vyřazení cenných papírů prodejem	561	06.
2.	ID	Tržby z prodeje cenných papírů	221, 211, 378	661

Zdroj: vlastní zpracování

3 Způsoby odpisování dlouhodobého majetku

Při pořízení dlouhodobého majetku nelze vynaložené výdaje související s pořízením majetku zahrnout v roce pořízení do podnikových nákladů, protože se jedná o majetek dlouhodobé povahy. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se fyzicky a morálně opotřebovává, kdy výše opotřebení je nutné z účetního i ekonomického hlediska vyjádřit a zahrnout do nákladů podniku. Z celkové pořizovací hodnoty se tedy postupně určité částky zahrnují do nákladů, tzv. dochází k odpisování majetku.

Odpisování je definované jako postupné snižování hodnoty dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání. Součet odpisů od počátku odpisování majetku představuje oprávky. Po odečtení opravek od pořizovací ceny vzniká zůstatková cena.

Údaje o odpisech a odpisování však neplatí pro DFM, a pro některý DHM, protože u nich nedochází k opotřebení. [6, 11]

V § 28 zákona o účetnictví jsou stanovené subjekty, které mohou provádět odpisy. Jedná se o poplatníka (odpisovatele), který má k hmotnému majetku vlastnické právo nebo má právo hospodařit s majetkem. Odpisovatel se může práva na uplatnění odpisů vzdát a převést právo na nájemce. V tomto případě je však nutné uzavřít písemnou smlouvu. [7]

Dále dle § 28 zákona o účetnictví platí, že si účetní jednotka sestaví odpisový plán a podle něj postupuje při vyčíslování odpisů. Sazbu odpisů si účetní jednotka stanoví sama (např. podle předpokládané doby použitelnosti). Vypočítané odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

V účetnictví rozeznáváme odpisy účetní a daňové. Oba dva typy se od sebe významně liší. Účetní odpisy odpovídají reálnému opotřebení v podniku, vychází z rozhodnutí podniku a mají poskytovat vedení podniku důležité informace o nákladech. Zatím co daňové odpisy mají definovanou dobu odpisování přímo v zákoně o daních z příjmů. U obou typů odpisů se pak rozlišují různé metody odpisování. [6, 11]

Odpisování majetku je důležitým nástrojem nejen pro dodržování zásady opatrnosti v účetnictví, ale i pro daňovou optimalizaci v oblasti daně z příjmů.

Právnícké a fyzické osoby většinou zajímá, o kolik je možné maximálně snížit základ daně, případně jestli je možné daňové odpisy přerušit v případě hrozící daňové ztráty. Klade se velký zřetel na daňové odpisy a role účetních odpisů bývá opomíjená, avšak jsou to právě účetní odpisy, které určují, zda účetní závěrka a účetnictví bude či nebude podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. [4]

3.1 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

Účetní jednotky uvedené v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví, které účetně odpisují DHNM se zpravidla řídí účetními předpisy. Výjimkou jsou podnikatelé, kteří nejsou účetními jednotkami a účetními předpisy nejsou přímo vázáni. Jedná se o podnikatele, kteří vedou daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů nebo uplatňují výdaje procentem příjmů. Tito podnikatelé účetní odpisy evidovat nemusí.

Dle § 13a odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví vyplývá, že účetně odpisovat DHNM musí jak účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu, tak i účetní jednotky vedoucí účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Povinnost odpisovat DHNM vyplývá z ustanovení § 25 odst. 3 zákona o účetnictví.

Účetní odpisy dle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví jsou definovány jako trvalé snížení hodnoty majetku. DHNM lze však odpisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví. Účetní odpisy lze počítat buď s přesností na dny, nebo na kalendářní měsíce.

Z § 28 zákona o účetnictví vyplývá, které účetní jednotky mohou odpisovat DHNM. DHNM je účetně odpisován především vlastníky majetku. Vlastníci majetek odpisují na základě odpisového plánu, který musí odpovídat požadavkům ustanoveným v § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dle § 31 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví se odpisový plán musí uchovávat minimálně 5 let od počínajícího konce účetního období, kterého se týká.

Účetní jednotka má na základě § 39 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. povinnost zveřejnit informace o způsobech odpisování, neboť tyto informace jsou důležité pro posouzení finanční situace a výsledku hospodaření v příloze k účetní závěrce. V příloze účetní závěrky dle § 39 odst. 5 písm. c) vyhlášky č. 500/2002 Sb. by měly být zveřejněny také údaje o způsobu stanovení opravek k majetku s uvedením zdroje informací pro stanovení výše opravek.

Dle § 6 odst. 8 a § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. odpisování majetku začíná až v měsíci následujícím po měsíci, ve kterém byl majetek uveden do užívání. Účetní odpisy nelze přerušit. [10, 12]

3.1.1 Postupy účetního odpisování

Nejprve musí účetní jednotka dle § 28 odst. 6 zákona o účetnictví vytvořit odpisový plán. V odpisovém plánu by měla být definována metoda odpisování (tzn. postup, podle kterého se bude majetek odpisovat) a také doba odpisování. Zvolená metoda odpisování by měla co nejvěrněji odpovídat skutečné době, po kterou se bude daný majetek postupně opotřebovávat a používat. U většiny DHNM z hlediska účetních odpisů není stanovená doba odpisování zákonnými předpisy, proto si dobu odpisování určí sám podnik s cílem zajistit věrný obraz skutečné majetkové situace podniku. Doba účetních odpisů dle zákonných předpisů je však nutné respektovat u zřizovacích výdajů, goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Zřizovací výdaje se mohou účetně odpisovat nejvýše po dobu 5 let. Podnik se však v rámci maximální stanovené doby může sám rozhodnout pro konkrétní dobu odpisování, např. 4 roky.

Kladný goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně nejpozději do 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů. Záporný goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí obchodního závodu do výnosů. Účetní jednotka si může zvolit delší dobu odpisování než 60 měsíců, ale musí tuto skutečnost odůvodnit v příloze účetní závěrky.

Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí podniku do výnosů. Účetní jednotka se může rozhodnout pro kratší dobu odpisování než je 180 měsíců u aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu v případě, že součástí nabytého majetku nejsou aktiva s delší dobou použitelnosti než 15 let. Opět se tato skutečnost musí odůvodnit v příloze účetní závěrky. Zbytková neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se potom odepíše jednorázově při vyřazení poslední složky DHM nebo DNM. [12]

U ostatního DHNM není doba účetního odpisování omezena.

Účetní odpisy se účtují podle Českých účetních standardů pro podnikatele na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady

příštích období a opravné položky v provozní oblasti a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (viz tabulka 3.1).

Tabulka 3.1 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

č.	doklad	účetní případ	MD	D
1.	ID	zúčtování odpisů DHM	551	08.
2.	ID	zúčtování odpisů DNM	551	07.

Zdroj: vlastní zpracování

Mezi základní metody účetního odpisování se zahrnují:

- metoda časová,
- metoda výkonová,
- metoda komponentního odpisování. [12]

3.1.2 Metoda časová

Časová metoda účetního odpisování se využívá v případě, kdy závisí především na délce používání DHNM.

Časová metoda se dělí:

- na rovnoměrné (lineární) účetní odpisy,
- na zrychlené (degresivní) účetní odpisy,
- a na zpomalené (progresivní) účetní odpisy.

Rovnoměrné účetní odpisy

Majetek, který je po celou dobu používání opotřebován rovnoměrně, se odpisuje pomocí rovnoměrných účetních odpisů. V každém roce se odpisuje stejná částka vstupní ceny majetku, která je přenášena do účetních nákladů. Tedy výše rovnoměrných odpisů zůstává v každém roce konstantní. Jedná se o jednoduchý způsob odpisování.

$$odpis = \frac{VC}{n} \quad (3.1)$$

Vysvětlivky zkratk:

VC = vstupní cena

n = doba odpisování

Zrychlené účetní odpisy

Zrychlené účetní odpisy se týkají převážně majetku, který v prvních letech používání ztrácí větší část své hodnoty než v letech následujících, např. počítače. V každém následujícím roce odpisování se odepisuje část hodnoty majetku nižší než v roce předcházejícím. Nejnižší roční odpis je tedy vykázán v roce posledním, největší naopak v roce prvním. [10, 12]

$$\text{odpis} = \frac{2 \cdot VC \cdot (n+1-i)}{n \cdot (n+1)} \quad (3.2)$$

Vysvětlivky zkratk:

VC = vstupní cena

i = rok odpisování

n = doba odpisování

Existují dvě metody zrychlených odpisů:

- metoda DDB (Double-Declining-Balance Method),
- metoda SYD (Sum-of-the-Years'-Digits Method).

Metoda DDB

Tato metoda vychází z procenta DDB a klesajícího základu. Je nutné vyjádřit odpis v posledním roce používání majetku ve výši zůstatkové ceny.

$$\%_{DDB} = \frac{100\%}{n} \cdot 2 \quad (3.3)$$

$$\text{odpis} = ZC \cdot \%_{DDB} \quad (3.4)$$

Vysvětlivky zkratk:

n = doba odpisování

ZC = zůstatková cena

Metoda SYD

Metoda vychází z konstantní odpisové základny (tedy ze vstupní ceny) a snižujícího se procenta odpisování. [2]

$$\text{odpis} = VC \cdot \frac{n^*}{\sum n_i} \quad (3.5)$$

$$\sum n_i = \frac{k}{2} \cdot (1 + k) \quad (3.6)$$

Vysvětlivky zkratk:

VC = vstupní cena

n^* = počet let, po které bude účetní jednotka ještě odpisovat

$\sum n_i$ = součet číslic let odpisování (vypočítá se pomocí Gaussova vzorce)

$k = \text{doba odpisování}$

Zpomalené účetní odpisy

Zpomalenými účetními odpisy se odpisuje majetek, který ztrácí větší část své hodnoty především na konci své životnosti. Minimální opotřebení bude u majetku v prvních letech používání, maximální naopak na konci jeho životnosti. U zpomaleného účetního odpisování tedy platí, že v každém následujícím roce je odepsána vyšší částka majetku než v roce předchozím. Tento způsob odpisování se užívá v případě, kdy podnik chce v prvních letech snížit náklady a naopak později snížit dosahovaný výsledek hospodaření. Typickým příkladem zpomalených účetních odpisů je odpisovaná budova, ve které se má v budoucnu provádět výroba, která bude mít na budovu negativní vliv (např. otřesy atd.).

$$\text{odpis} = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{n \cdot (n+1)} \quad (3.7)$$

Vysvětlivky zkratk:

$VC = \text{vstupní cena}$

$i = \text{rok odpisování}$

$n = \text{doba odpisování}$

3.1.3 Metoda výkonová

Výkonová metoda účetního odpisování představuje účetní odpisování DHNM v závislosti na výkonech, kterých bylo skutečně dosaženo díky uvedenému majetku. Tato metoda odpisování se využívá u výrobních zařízení a strojů. Vyjadřuje fyzické opotřebení DHNM, avšak nezachycuje morální opotřebení DHNM. Jedná se o výpočet odpisového koeficientu (např. s využitím množství produkce, počtu hodin apod.) s jehož pomocí v závislosti na míře využití majetku je odpisovaná jeho hodnota. Výše odpisů tedy závisí na předpokládaném výkonu a jeho rozložení během doby užívání. [10, 12]

$$\text{jednotkový odpis} = \frac{VC}{\text{celková kapacita}} \quad (3.8)$$

$$\text{odpis} = \text{jednotkový odpis} \cdot \text{výkon daného roku} \quad (3.9)$$

Vysvětlivky zkratk:

$VC = \text{vstupní cena}$

3.1.4 Metoda komponentního odpisování

Tuto metodu lze využít pouze pro byty a nebytové prostory, stavby a samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí. Metoda komponentního odpisování se řídí § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. [12]

Princip této metody spočívá v tom, že se zvolí určité komponenty (části hmotného majetku), které se rychleji opotřebovávají a jsou podrobeny vyšší zátěži.

Pokud je výměna komponenty považována za opravu, znamená tato výměna zvýšení hodnoty majetku o částku ocenění nové komponenty a snížení o částku ocenění vyřazené komponenty. Na takovou opravu lze vytvářet daňově uznatelnou rezervu na opravu hmotného majetku podle zákona o rezervách a zároveň se oprava považuje za jednorázový daňově uznatelný náklad.

V případě, že se výměna komponenty považuje za technické zhodnocení, jedná se o zvýšení hodnoty majetku o částku ocenění nové komponenty a snížení o částku ocenění vyřazené komponenty. Do nákladů se technické zhodnocení promítá formou odpisů se zvýšenou vstupní cenou či zůstatkovou cenou. Metoda komponentního odpisování nesmí ovlivňovat základ daně. V případě vzniklých rozdílů je nutné výsledek hospodaření upravit. [7]

3.1.5 Účetní odpisy se zbytkovou hodnotou

Na základě § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb. může účetní jednotka při odpisování zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu. Jedná se o část hodnoty majetku, která nebude v průběhu odpisování odepsána do okamžiku předpokládaného vyřazení majetku. Tuto částku musí účetní jednotka zdůvodnit.

$$\text{odpis} = \frac{VC - \text{zbytková hodnota}}{n} \quad (3.10)$$

Vysvětlivky zkratk:

VC = vstupní cena

n = doba odpisování

Uvedené způsoby účetního odpisování nejsou jediné, které lze využít. Podnik může využít i jiný způsob odpisování, pokud skutečné opotřebení majetku vystihne lépe. Při volbě způsobu účetního odpisování by se však vždy měl řídit § 7 odst. 2 zákona o účetnictví, aby co nejlépe vyjádřil skutečné opotřebení DHNM.

3.1.6 Účetní odpisy technického zhodnocení

Účetní předpisy technické zhodnocení nedefinují, nýbrž daňové předpisy tento pojem definují v § 33 zákona o daních z příjmů. Dle § 47 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se odpisovaný DHM a oceněný DNM zvyšuje o technické zhodnocení. Tento dlouhodobý majetek zvýšen o technické zhodnocení je účtován a odpisován účetní jednotkou. Účetní odpisy DHNM by měly především vyjadřovat skutečné opotřebení technického zhodnocení.

Pokud se výdaje, které jsou nižší než 40 000 Kč, stanou součástí technického zhodnocení, pak se i tento dlouhodobý majetek s technickým zhodnocením odpisuje společně dle odpisového plánu. [12]

I když účetní odpisy snižují základ daně a jsou tedy daňově neuznatelné, hrají pro účetní jednotku velkou roli, neboť jsou to právě účetní odpisy, které zajišťují věrné a poctivé zobrazení skutečné majetkové situace daného podniku.

3.2 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Daňové odpisy jsou definovány v § 26-33 zákona o daních z příjmů. Na základě § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů platí, že uplatnění daňových odpisů není povinností, ale pouze právem poplatníků daně z příjmů. U hmotného majetku nemusí být daňové odpisy zahájeny v prvním roce užívání majetku. Daňové odpisy lze také kdykoliv přerušit. Přerušování daňových odpisů se provádí především v případech, kdy se podnikatelský subjekt ve zdaňovacím období ocitl v daňové ztrátě, kterou by uplatněním daňových odpisů ještě více prohluboval. Po přerušení, kdy se opět pokračuje v odpisování, je nutné plyně navázat na předchozí postup odpisování, tzn. nelze změnit způsob odpisování. Přerušení daňových odpisů znamená rozčlenění do více let. Přerušit a pokračovat v daňových odpisech lze jen u hmotného majetku. Daňové odpisy nelze uplatňovat u fyzických osob majících příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti nebo podnikání (dle § 7 zákona o daních z příjmů) nebo z pronájmu (dle § 9 zákona o daních z příjmů), kdy uplatní výdaje jako procento zdanitelných příjmů (tzv. výdaje paušální částkou) v konkrétním zdaňovacím období. Uvedené osoby v tomto roce vedou daňové odpisy pouze evidenčně, tedy neuplatní je v daňovém přiznání. Zároveň o tuto dobu nemohou prodloužit dobu odpisování pro daňové účely.

Dle § 26 odst. 5 zákona o daních z příjmů je nutné majetek nejen pořídit, ale i uvést do užívání, aby bylo možné zahájit daňové odpisy. Uvedením do užívání se rozumí dokončení majetku, splnění technické funkce a povinností stanovených právními předpisy. Stejně to platí u technického zhodnocení dle § 33 zákona o daních z příjmů. Po tomto okamžiku je možné zahájit daňové odpisy. Avšak nedokončený majetek odpisovat nelze. U poplatníka mající příjmy podle § 7 a § 9 zákona o daních z příjmů, který uplatňuje výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů (nikoli pouze pro dosažení zdanitelného příjmu dle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů) a nevede účetnictví, může zahájit daňové odpisování hmotného majetku v daňové evidenci nebo pronajímaného hmotného majetku, který je evidován dle § 9 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Zvířata z vlastního chovu, nakoupená a darovaná zvířata po dosažení dospělosti jsou považována za zásoby. Majetek lze odpisovat nejvýše do vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny dle § 30 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Daňově se odpisuje hmotný a nehmotný majetek, který není z daňového odpisování vyloučen dle zákona o daních z příjmů. Podle § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů odpisuje hmotný majetek nejčastěji jeho vlastník. Dle § 28 odst. 2 zákona o daních z příjmů výjimku tvoří technická rekultivace, která je prováděná na pozemku jinou osobou, než je vlastník. Touto osobou je poplatník, který provádí odpisování a rekultivaci. Další výjimkou dle § 28 odst. 5 jsou stavby a pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky, které jsou vymezené dle § 26 odst. 2 písm. c) a d) zákona o daních z příjmů, a které jsou dokončeny na cizím pozemku, může odpisovat poplatník, u něhož se tento hmotný majetek eviduje. [8, 12]

3.2.1 Způsoby odpisování hmotného majetku

Daňové odpisy hmotného majetku se řídí postupy vymezenými v § 30-32 zákona o daních z příjmů. Na základě § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů se hmotný majetek v prvním roce odpisování zatřídí do příslušné odpisové skupiny. Zatřídění majetku se provádí dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů (viz tabulka 3.2).

Tabulka 3.2 Minimální doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklady
1	3 roky	Počítače, mobilní telefony, televizní kamery, kancelářské stroje, zemědělské stroje, jízdní kola.
2	5 let	Ventilátory, hydraulická a pneumatická zařízení, elektrické spotřebiče, osobní a nákladní automobily.
3	10 let	Výtahy, eskalátory, klimatizační zařízení, turbíny, jeřáby, lodě, železniční lokomotivy, vrtulníky.
4	20 let	Budovy ze dřeva a plastů, oplocení, věže, konstrukce vinic, průmyslové komíny, stavby elektráren.
5	30 let	Budovy, dálnice, silnice, mosty, tunely, podjezdy, podchody, čerpací stanice, plochy letišť, fontány, nádrže.
6	50 let	Budovy hotelů, budovy administrativní, budovy obchodních domů, muzea, knihovny, kulturní památky.

Zdroj: § 30 zákona o daních z příjmů a příloha č. 1 tohoto zákona – vlastní zpracování

Zákon o daních z příjmů do konce roku 2007 obsahoval navíc odpisovou skupinu 1a pro osobní automobily s dobou odpisování 4 roky. Od 1. 1. 2008 se tato odpisová skupina zrušila a osobní automobily byly přeřazeny do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let. U osobních automobilů, které už byly odpisovány, se musela doba odpisování prodloužit ze 4 na 5 let.

Z hlediska členění hmotného majetku platí, že v odpisových skupinách 1-3 se nachází hmotný movitý majetek a v odpisových skupinách 4-6 hmotný nemovitý majetek. [11, 12]

Pokud některý hmotný majetek nelze zařadit do uvedených odpisových skupin dle přílohy č. 1 zákona o daních z příjmů, potom se ostatní hmotný majetek zaříděný podle Standardů klasifikace produkce zařadí do 2. odpisové skupiny a majetek

zatříděny dle klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem zařadí do 5. odpisové skupiny.

Po zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin si účetní jednotka zvolí metodu odpisování. Metodou daňových odpisů může být:

- rovnoměrný daňový odpis (dle § 31 zákona o daních z příjmů)
- zrychlený daňový odpis (dle § 32 zákona o daních z příjmů).

Zvolený způsob odpisování dle § 30 odst. 2 zákona o daních z příjmů nelze v průběhu odpisování změnit, proto je nutné, aby si účetní jednotka dobře promyslela, který způsob odpisování zvolí. [11, 12]

3.2.2 Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

Rovnoměrné daňové odpisy se vypočítají dle ustanovení § 31 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Za dané zdaňovací období se roční rovnoměrný daňový odpis vypočítá jako jedna setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

$$\text{odpis} = \frac{VC \cdot ROS}{100} \quad (3.11)$$

Vysvětlivky zkratk:

VC = vstupní cena

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování

Rovnoměrné daňové odpisy zvýšené o technické zhodnocení se vypočítají dle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Za příslušné zdaňovací období se rovnoměrný daňový odpis se zvýšenou vstupní cenou hmotného majetku vypočítá jako jedna setina součinu zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby platné pro zvýšenou vstupní cenu.

$$\text{odpis} = \frac{ZVC \cdot ROS^*}{100} \quad (3.12)$$

Vysvětlivky zkratk:

ZVC = zvýšená vstupní cena

ROS^* = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu

Maximální roční odpisové sazby pro rovnoměrné daňové odpisy jsou uvedeny v následující tabulce 3.3.

Tabulka 3.3 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (%)	V dalších letech odpisování (%)	Pro zvýšenou vstupní cenu (%)
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

Sazby uvedené v tabulce 3.3 může použít kdokoli, kdo má právo daný majetek daňově odpisovat.

V § 31 odst. 1 zákona písm. b)-d) o daních z příjmů jsou uvedené další tři tabulky, které však mohou uplatnit daňové subjekty splňující stanovené podmínky v § 31 odst. 2-6 zákona o daních z příjmů. Následující tři tabulky se týkají pouze prvních tří odpisových skupin (tedy movitého majetku).

Dle § 31 odst. 2 zákona o daních z příjmů může poplatník zvýšit roční odpis v prvním roce odpisování o 20 % (viz tabulka 3.4), pokud se jedná o poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou. Poplatník však musí být prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví a jeho příjmy z této oblasti v předcházejícím zdaňovacím období musí činit více než 50 % z celkových příjmů. [12]

Tabulka 3.4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (%)	V dalších letech odpisování (%)	Pro zvýšenou vstupní cenu (%)
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů

Na základě § 31 odst. 3 zákona o daních z příjmů může poplatník zvýšit roční odpis v prvním roce odpisování o 15 % (viz tabulka 3.5), pokud se jedná o poplatníka, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod.

Tabulka 3.5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (%)	V dalších letech odpisování (%)	Pro zvýšenou vstupní cenu (%)
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů

Podle § 31 odst. 4 zákona o daních z příjmů může poplatník zvýšit roční odpis v prvním roce odpisování o 10 % (viz tabulka 3.6), pokud se jedná o poplatníka, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zaříděného dle zákona o daních z příjmů v odpisových skupinách 1-3 s výjimkou majetku uvedeného v § 31 odst. 2, 3 a 5 zákona o daních z příjmů. [12]

Tabulka 3.6 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (%)	V dalších letech odpisování (%)	Pro zvýšenou vstupní cenu (%)
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů

Na základě § 31 odst. 5 zákona o daních z příjmů existují výjimky, u kterých nelze využít zvýhodnění odpisové sazby. Výjimkou jsou například letadla, která nejsou využívána provozovateli letecké dopravy, provozovateli leteckých škol a leteckých prací na základě vydané koncese. Další výjimkou jsou motocykly a osobní automobily, která nejsou využívána provozovateli silniční motorové dopravy, provozovateli taxislužby a provozovateli autoškol, a dále pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny pohřební a sanitní podle zvláštního právního předpisu.

Poplatník na základě svého rozhodnutí nemusí využít maximální uvedené roční odpisové sazby, ale může při splnění zákonných podmínek využít i sazby nižší. Podnikatelé tuto možnost využívají v případech, kdy jejich základ daně je sice kladný,

ale po uplatnění maximálních ročních odpisových sazeb se dostávají do daňové ztráty. Nižší odpisové sazby nemohou využít dle § 31 odst. 7 zákona o daních z příjmů fyzické osoby, které mají příjmy ze samostatné výdělečné činnosti či z pronájmu, pokud uplatňují výdaje procentem z příjmů a jsou tak povinny vést odpisy pouze evidenčně. Dále nemohou využívat nižší odpisové sazby fyzické osoby, které využívají odpisovaný majetek částečně k soukromým účelům. [12]

3.2.3 Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Zrychlené daňové odpisy jsou definovány v § 32 zákona o daních z příjmů. U této metody odpisování se v prvních letech odpisování odepíší vyšší částky než u odpisů rovnoměrných. Při výpočtu zrychlených daňových odpisů se využívají tzv. koeficienty (viz tabulka 3.7).

Tabulka 3.7 Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: § 32 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Zrychlené daňové odpisy se vypočítají dle § 32 odst. 2 zákona o daních z příjmů. V prvním roce odpisování se zrychlený daňový odpis počítá jinak než v dalších letech odpisování. Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování se vypočítá jako podíl jeho vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. [11]

$$odpis = \frac{VC}{k_1} \quad (3.13)$$

Vysvětlivky zkratk:

VC = vstupní cena

k_1 = koeficient pro zrychlené daňové odpisování pro první rok odpisování

Stejně jako u rovnoměrných daňových odpisů může poplatník, který je prvním vlastníkem, zvýšit vypočtený zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování o 20 %, 15 % nebo 10 % vstupní ceny.

V dalších letech odpisování se zrychlený daňový odpis vypočítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené daňové odpisy pro další roky odpisování a počtem let, za které byl majetek již odpisován. [11]

$$\text{odpis} = \frac{2 \cdot ZC}{k_2 - N} \quad (3.14)$$

Vysvětlivky zkratk:

ZC = zůstatková cena

k_2 = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování

N = počet let, za které byl majetek již odpisován

U zrychlených daňových odpisů nelze použít nižší ani vyšší koeficienty, než jsou uvedené v § 32 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Zrychlený daňový odpis zvýšený o technické zhodnocení se vypočítá dle § 32 odst. 3 zákona o daních z příjmů. V prvním roce odpisování se zrychlený daňový odpis zvýšený o technické zhodnocení vypočítá jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

$$\text{odpis} = \frac{2 \cdot ZZC}{k_3} \quad (3.15)$$

Vysvětlivky zkratk:

ZZC = zvýšená zůstatková cena

k_3 = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu

V dalších letech odpisování se zrychlený daňový odpis zvýšený o technické zhodnocení vypočítá jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, za které byl majetek již odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny. [12]

$$\text{odpis} = \frac{2 \cdot ZZC}{k_3 - N_{TZ}} \quad (3.16)$$

Vysvětlivky zkratk:

ZZC = zvýšená zůstatková cena

k_3 = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu

N_{TZ} = počet let, za které byl majetek již odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny

3.2.4 Mimořádné odpisy

Mimořádné odpisy, které upravuje § 30a zákona o daních z příjmů, umožňují vybraný majetek odepsat za kratší dobu, než kdyby majetek odpisovali rovnoměrnými nebo zrychlenými daňovými odpisy. Mimořádné odpisy se týkají majetku 1. a 2. odpisové skupiny, který byl pořízen od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 (jedná se o tzv. podporované období). Mimořádné odpisy se netýkají odpisovaného hmotného majetku dle § 30 odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů. Cílem bylo motivovat podnikatelské subjekty zvýhodněnou technikou odpisování v období finanční a ekonomické krize. Avšak podnikatel musel být prvním vlastníkem, aby mohl využít mimořádné odpisy.

Dle § 30a odst. 1 zákona o daních z příjmů hmotný majetek 1. odpisové skupiny, který byl pořízen v podporovaném období, se může odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců.

Hmotný majetek 2. odpisové skupiny, který byl pořízen v podporovaném období, se může odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců dle § 30a odst. 2 zákona o daních z příjmů. Musí však v prvních 12 měsících uplatnit rovnoměrné odpisy do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších následujících 12 měsíců musí uplatnit rovnoměrné odpisy do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

Technické zhodnocení hmotného majetku nezvyšuje jeho vstupní cenu, ale zařadí se do odpisové skupiny, do které je zaříděn i hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno. Technické zhodnocení se tedy poté odpisuje jako hmotný majetek.

Poplatníci se v podpůrném období mohli sami rozhodnout, zda využijí mimořádné odpisy, nebo zda budou majetek odpisovat běžným způsobem. [8, 12]

3.2.5 Daňové odpisy nehmotného majetku

Daňové odpisy nehmotného majetku jsou uvedené v § 31a zákona o daních z příjmů. Dle § 32a odst. 1 zákona o daních z příjmů lze daňově odpisovat zřizovací výdaje, software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva a jiný majetek, který je nehmotným majetkem a je vymezen účetními předpisy. Nehmotný majetek může odpisovat kromě vlastníka i poplatník, který k němu nabyt právo užívání za úplatu dle § 32a odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Na základě § 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů poplatník může nehmotný majetek, ke kterému má právo užívání na dobu určitou, ročně odpisovat jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou. Ostatní nehmotný majetek, u kterého není sjednaná smlouva na dobu určitou, se odpisuje rovnoměrně bez přerušení. Software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje se odepisuje 36 měsíců, audiovizuální dílo 18 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců. U nabytého či přeměněného nehmotného majetku pokračuje nabyvatel v započatém odpisování původním vlastníkem. [11, 12]

Daňové odpisy umožňují snížit základ daně, což účetní jednotky využívají k daňové optimalizaci. Daňové odpisy lze kdykoliv přerušit, pokud se účetní jednotce v daném zdaňovacím období snížení základu daně právě nehodí. Avšak jestli se účetní jednotka rozhodne využít daňové odpisy, musí se řídit zákonem o daních z příjmů, kde jsou uvedené doby odpisování, roční odpisové sazby, koeficienty a způsoby výpočtů. Jelikož daňové odpisy vstupují do základu daně a ovlivňují výši daňové povinnosti, jsou tyto odpisy zakotveny právě v zákoně o daních z příjmů. Účetní jednotky tedy podléhají jednotné metodice, kterou musí striktně dodržovat.

Velmi často jsou daňové odpisy upřednostňovány před odpisy účetními. Dokonce některé menší účetní jednotky, které nepodléhají auditu, si zvolí rovnost daňových a účetních odpisů, což není úplně správná volba, protože účel účetních a daňových odpisů se významně liší. Daňové odpisy sice zajišťují daňovou optimalizaci v oblasti daně z příjmů, ale nedodržují v účetnictví zásadu opatrnosti. Rovnost účetních a daňových odpisů se účetním jednotkám nedoporučuje, neboť by měla být dodržena zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Naopak by se měl klást velký důraz na odpisy účetní, které jsou pro účetní jednotku nezbytné a velmi důležité. Co se týče daňových odpisů, záleží jen na účetní jednotce, zda se pro jejich vykazování rozhodne či nikoliv.

4 Praktické využití metod odpisování ve vybrané obchodní společnosti

Praktická část bakalářské práce je zpracována na základě podkladů, které poskytla skutečná dopravní firma. Protože si však firma nepřeje být jmenována, je v práci společnost označena jako ABC, a.s.

Veškeré podklady pro zpracování bakalářské práce poskytlo středisko oprav kolejových vozidel v Ostravě. V níže uvedených podkapitolách 4.1 až 4.4 jsou tedy využívány a zpracovány interní zdroje SOKV, pokud není uvedeno jinak.

4.1 Představení společnosti ABC, a.s.

Společnost ABC, a.s. je dceřinou společností akciové společnosti XYZ, která vznikla 1. 12. 2007. Společnost ABC, a.s. se zabývá železniční přepravou zboží s komplexem souvisejících služeb. Sídlo společnosti se nachází v Praze. Organizační strukturu společnosti tvoří generální ředitelství, provozní jednotky, střediska oprav kolejových vozidel (dále jen „SOKV“), řízení provozu a odúčtovna přepravních tržeb. Provozní jednotky jsou výkonnými jednotkami, které zabezpečují přepravní a provozní činnosti. Tyto jednotky se nachází převážně ve velkých městech, jako jsou Praha, Brno, Ostrava, České Budějovice, Česká Třebová a Ústí nad Labem. SOKV se naopak zabývá údržbou a opravou železničních kolejových vozidel a nachází se pouze ve třech městech, a to v Ostravě, Českých Budějovicích a Ústí nad Labem. V současné době společnost ABC, a.s. zaměstnává více než 7 500 osob.

Hlavním posláním společnosti ABC, a.s. je zajištění přepravy surovin, paliv a pohonných hmot, zemědělských a průmyslových komodit, zboží, kontejnerů a nadměrných nákladů. Dále společnost umožňuje pronájem nákladních vozů a další přepravní služby.

Společnost ABC, a.s. spadá mezi pět největších železničních podniků v Evropské unii a deset nejvýznamnějších v Evropě.

Cílem společnosti je zlepšit vedoucí pozici na trhu železniční dopravy v České republice a ve středoevropském regionu. [15]

V podkapitole 4.1 Představení společnosti ABC, a.s. je zmiňována mateřská společnost, která je nazvána XYZ, a.s., protože by bylo zcela zřejmé, o jaké společnosti se jedná.

Společnost ABC, a.s. má pro evidenci a účtování dlouhodobého majetku vytvořenou svou vlastní vnitropodnikovou směrnicí. Směrnice obsahuje například evidenci a pořízení dlouhodobého majetku, uvedení majetku do užívání, převody dlouhodobého majetku, účtování inventarizačních rozdílů a vyřazení dlouhodobého majetku. Ve směrnici však chybí odpisování dlouhodobého majetku, které je uvedené v samostatné směrnici.

4.2 Dlouhodobý majetek společnosti

Společnost ABC, a.s. využívá pro svou ekonomickou činnost mnoho softwarů, jako jsou například program EGJE, Feedback, FIDES nebo RemoteAPP. Pro dlouhodobý majetek je využíván software SAP 3. V softwaru SAP 3 se zaznamenává například zařazení, ocenění, evidence, účetní a daňové odpisy, technické zhodnocení a konečné vyřazení dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek je v softwaru SAP 3 řazen do konkrétní SAP třídy (viz **Příloha č. 1**).

Dlouhodobý majetek SOKV je tvořen převážně dopravními prostředky, které tvoří 64 % z celkového majetku. Dále dlouhodobý majetek tvoří majetek, který byl pořízen na leasing (16 %), budovy a stavby (14 %), stroje a zařízení (4 %). Pouhé 2 % z celkového majetku zaujímá dotovaný inventární majetek, pozemky a software.

Společnost ABC, a.s. pro účtování využívá svůj vlastní vytvořený účtový rozvrh. Dlouhodobý majetek je účtován prostřednictvím účtů účtové skupiny 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08 a 09 s využitím syntetických a analytických účtů. Část účtového rozvrhu společnosti ABC, a.s., která souvisí s DM, je uvedena v **Příloze č. 2**.

4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek společnosti

Účetní jednotka za dlouhodobý hmotný majetek považuje majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, a který ocenila na hodnotu vyšší než 40 tisíc Kč. Tato hodnota je shodná s minimální hranicí vstupní ceny stanovenou zákonem o daních z příjmů. Výjimkou jsou stavby, budovy a pozemky, které jsou za DM považovány vždy bez ohledu na jejich ocenění. Majetek tvořící železniční dopravní cestu není součástí staveb a pozemků, neboť je ve vlastnictví státu. [15]

Pozemky, které byly nabyty do roku 1992 a vložené jako nepeněžitý vklad jsou oceněny dle vyhlášky ministerstva financí cenou obecně platnou v době nabytí majetku. Avšak pozemky, které jsou nabyté, až po vzniku společnosti jsou oceněné v pořizovacích cenách.

DHM pořízený vlastní činností je oceňován vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady a část režijních nákladů.

Ostatní DHM je oceňován pořizovací cenou.

Dary a majetek, který dříve nebyl zahrnut v účetnictví a byl zjištěný při inventarizace, je oceňován reprodukční pořizovací cenou.

Pokud má hmotný majetek pořizovací cenu od 500 Kč do 40 000 Kč, jedná se o drobný dlouhodobý hmotný majetek a v okamžiku jeho pořízení se ihned účtuje do nákladů. Tento majetek je dále evidován v operativní evidenci.

DHM se odepisuje jak účetně, tak i daňově. U obou odpisů se však využívá metoda lineárního odpisování. Účetní jednotka dlouhodobý majetek odpisuje účetně po dobu jeho předpokládané ekonomické životnosti. Předpokládané doby životnosti DHM společnosti ABC, a.s. jsou uvedené v následující tabulce 4.2. [15]

Tabulka 4.2 Předpokládané doby životnosti vybraného DHM

Nejvýznamnější skupiny majetku	Metoda odpisování	Počet let
Budovy	lineárně	20-50
Stavby	lineárně	20-50
Lokomotivy (část vozů bez komponent)	lineárně	20-25
Nákladní vozy (část vozů bez komponent)	lineárně	30
Stroje a zařízení	lineárně	8-20

Zdroj: výroční zpráva společnosti 2013

Výjimkou jsou nákladní vozy, u kterých je provedena modernizace. Jejich životnost je stanovena na 20 let od data provedení modernizace.

Technická zhodnocení DHM jsou odepisovány metodou lineární po dobu odhadované životnosti nebo po dobu trvání nájemní smlouvy.

Opravné položky k DHM jsou tvořeny na základě individuálního posouzení reálného stavu jednotlivých položek nebo skupin majetku k datu účetní závěrky.

DHM společnosti ABC, a.s. k 31. 12. 2013 činil 28 378 876 tis. Kč. [15]

Na základě poskytnutých karet inventárního majetku je vybráno několik příkladů odpisovaného DHM, jako jsou sonda ultrazvuku (duté nápravy), baterkárna + sociální zařízení nové elektrické haly (dále jen NEH), plazmový řezací stroj a měřidlo průměru kol PAVOUK. Společnost ABC, a.s. majetek odpisuje daňově i účetně. U daňových i účetních odpisů využívá metodu rovnoměrného odpisování.

Sonda ultrazvuku (duté nápravy)

Sonda ultrazvuku byla zařazena do užívání 14. 1. 2014. Pořizovací cena majetku činila 161 120 Kč. Účetní jednotka se rozhodla tento majetek odpisovat účetně i daňově. U obou odpisů využila způsob lineární. Výpočet lineárních odpisů se řídí vzorečky 3.1 a 3.11. Sonda ultrazvuku je evidována na kartě inventárního majetku (viz **Příloha č. 3**).

Dle zákona o daních z příjmů se sonda ultrazvuku řadí do 1. odpisové skupiny, proto doba životnosti u daňových odpisů je stanovena na 3 roky. Začátek daňového odpisování je od 1. 1. 2014. Způsob výpočtu lineárních daňových odpisů sondy ultrazvuku je následující:

rok 2014: $(161\,120 \cdot 20)/100 = 32\,224$ Kč

rok 2015: $(161\,120 \cdot 40)/100 = 64\,448$ Kč

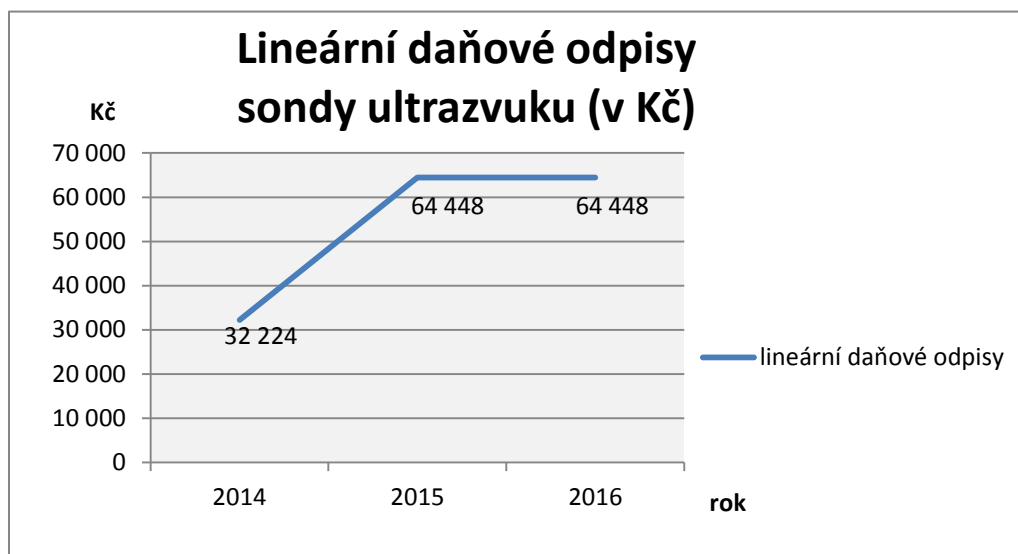
rok 2016: $(161\,120 \cdot 40)/100 = 64\,448$ Kč

Tabulka 4.3 Lineární daňové odpisy sondy ultrazvuku

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2014	32 224	32 224	128 896
2015	64 448	96 672	64 448
2016	64 448	161 120	0

Zdroj: interní materiály SOKV - vlastní zpracování

Graf 4.1 Lineární daňové odpisy sondy ultrazvuku



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4.1 vyplývá, že v roce 2014 lineární daňové odpisy nejméně ovlivní hospodářský výsledek. Až v následujících letech (v roce 2015 a 2016) ovlivní lineární daňové odpisy základ daně poněkud více a to stejnou hodnotou, která v našem případě činí 64 448 Kč. V roce 2014 bude mít tedy účetní jednotka vyšší daňovou povinnost než v letech následujících. Údaje, které jsou zachycené v grafu 4.1, vycházejí z tabulky 4.3.

Účetní jednotka zvolila dobu životnosti ultrazvuku na 14 let. Jelikož byl majetek zařazen do užívání 14. 1. 2014, účetně se začne majetek odpisovat 1. 2. 2014. Způsob výpočtu lineárních účetních odpisů sondy ultrazvuku je následující:

rok 2014 (únor – prosinec): $(161\,120/14)/12 \cdot 11 = 10\,549,52 = 10\,550$ Kč

rok 2015: $161\,120/14 = 11\,508,57 = 11\,509$ Kč

rok 2016 – 2027: $161\,120/14 = 11\,508,57 = 11\,509$ Kč

rok 2028 (leden): 953 Kč

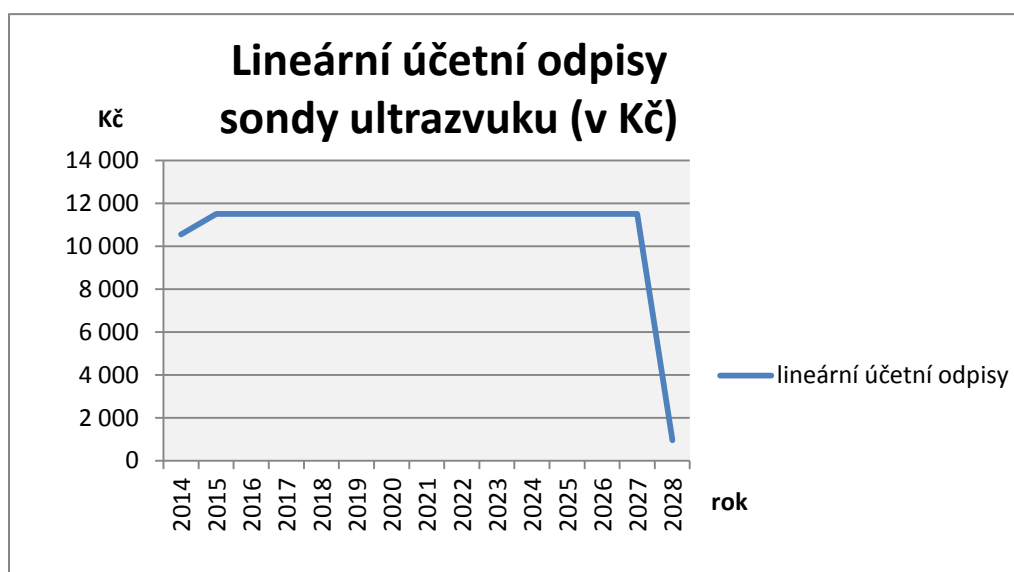
Tabulka 4.4 Lineární účetní odpisy sondy ultrazvuku

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2014 (2. – 12. měsíc)	10 550	10 550	150 570
2015	11 509	22 059	139 061

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2016	11 509	33 568	127 552
2017	11 509	45 077	116 043
2018	11 509	56 586	104 534
2019	11 509	68 095	93 025
2020	11 509	79 604	81 516
2021	11 509	91 113	70 007
2022	11 509	102 622	58 498
2023	11 509	114 131	46 989
2024	11 509	125 640	35 480
2025	11 509	137 149	23 971
2026	11 509	148 658	12 462
2027	11 509	160 167	953
2028 (1. měsíc)	953	161 120	0

Zdroj: interní materiály SOKV - vlastní zpracování

Graf 4.2 Lineární účetní odpisy sondy ultrazvuku

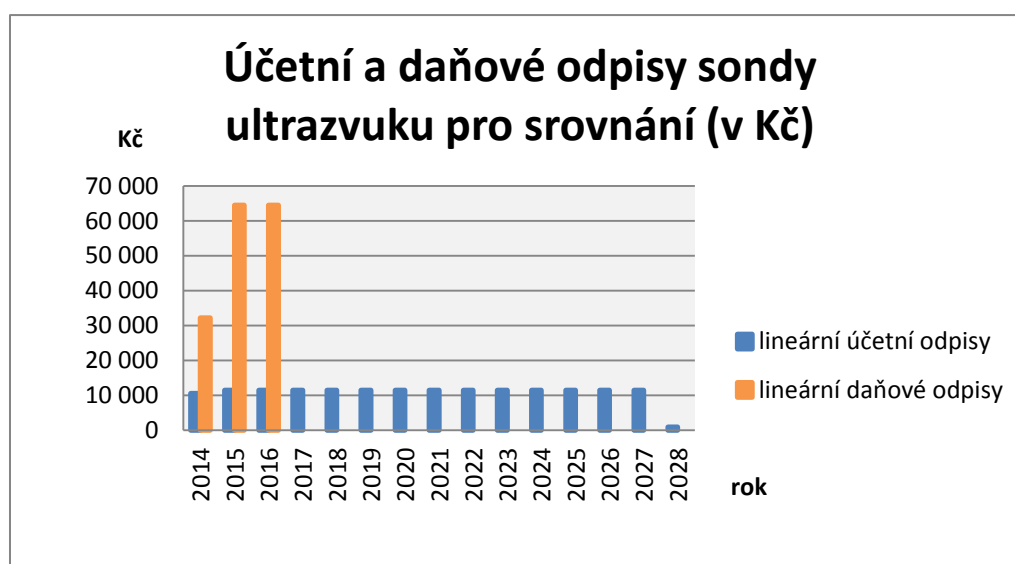


Zdroj: vlastní zpracování

Graf 4.2 zobrazuje průběh lineárních účetních odpisů sondy ultrazvuku, kdy účetní odpis vstupuje v roce 2014 do nákladů poněkud nižší částkou než v letech následujících, protože se sonda ultrazvuku neodepisuje účetně celý rok, ale pouze 11 měsíců. V letech 2015 až 2027 účetní odpis vstupuje do nákladů částkou nejvyšší, tedy částkou 11 509 Kč. V lednu 2028 se odepíše zbytek majetku, proto v tomto roce účetní odpis vstupuje do nákladů nejnižší částkou. Veškeré hodnoty v grafu 4.2 jsou čerpány z tabulky 4.4.

Pokud by se sonda ultrazvuku odpisovala účetně v roce 2014 po celý rok, byla by výše účetních odpisů od roku 2014 do roku 2027 konstantní a to ve výši 11 509 Kč.

Graf 4.3 Účetní a daňové odpisy sondy ultrazvuku pro srovnání



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4.3 vyplývá, že při uplatnění daňových odpisů si účetní jednotka sníží základ daně poněkud velkou částkou, avšak jen po dobu 3 let. Pro společnost jsou důležitější lineární účetní odpisy, protože vyjadřují skutečné opotřebení majetku a účetní jednotka tyto odpisy může uplatňovat po delší dobu v menších částkách. Údaje, které jsou zachycené v grafu 4.3, vycházejí z tabulky 4.3 a 4.4.

Účetní jednotka zvolila rovnoměrnou metodu odpisování jak u účetních, tak i u daňových odpisů, což je naprosto správné, protože sonda ultrazvuku bude využívána po mnoho let neměnně a nebude docházet k nadměrnému využívání v prvních letech odpisování, proto by ani nebylo vhodné, aby se majetek odpisoval zrychleně.

Baterkárna + sociální zařízení NEH

Baterkárna byla zařazena do užívání 1. 9. 1970. Pořizovací cena budovy činila 17 334 923 Kč. Účetní jednotka se rozhodla majetek odpisovat účetně i daňově. U obou odpisů využila způsob lineární. Baterkárna je evidována na kartě inventárního majetku, která se nachází v **Příloze č. 4**.

Dle zákona o daních z příjmů se budova řadí do 5. odpisové skupiny, proto se bude daňově odepisovat 30 let. Výpočet lineárních daňových odpisů se řídí vzorečkem 3.11. Budova se začíná odepisovat od 1. 1. 1970. Způsob výpočtu lineárních daňových odpisů baterkárny je následující:

rok 1970: $(17\,334\,923 \cdot 1,4)/100 = 242\,688,92 = 242\,689 \text{ Kč}$

rok 1971: $(17\,334\,923 \cdot 3,4)/100 = 589\,387,38 = 589\,388 \text{ Kč}$

rok 1972-1998: $(17\,334\,923 \cdot 3,4)/100 = 589\,387,38 = 589\,388 \text{ Kč}$

rok 1999: 589 370 Kč

Výpočty lineárních daňových odpisů jsou uvedené v **Příloze č. 5**.

Účetní jednotka zvolila dobu životnosti baterkárny na 42 let. Pro výpočet účetního lineárního odpisu se využije vzoreček 3.1. Baterkárna se začíná účetně odepisovat od 1. 10. 1970. Způsob výpočtu lineárních účetních odpisů baterkárny je následující:

rok 1970 (říjen – prosinec): $(17\,334\,923/42)/12 \cdot 3 = 103\,184,07 = 103\,185 \text{ Kč}$

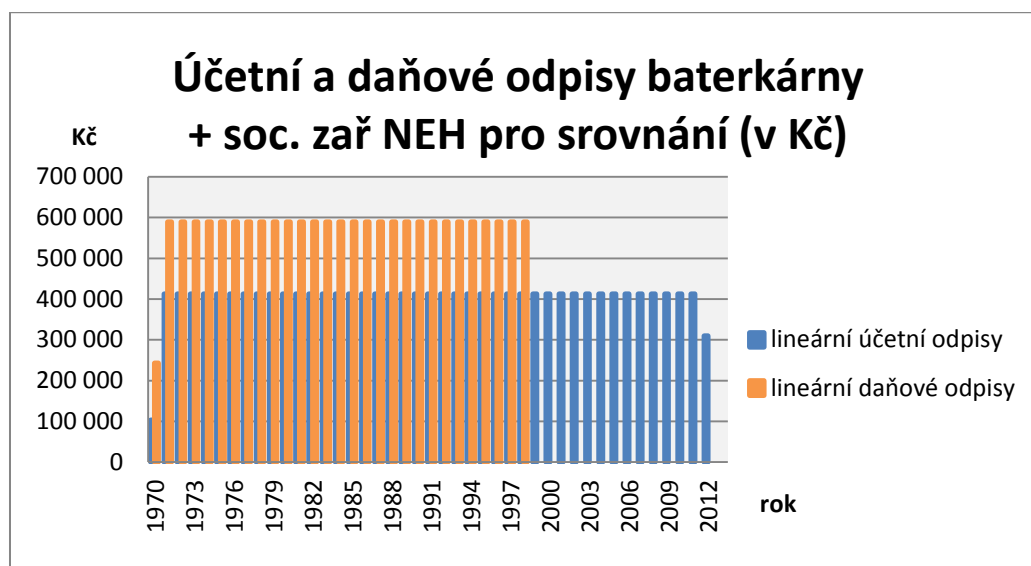
rok 1971: $17\,334\,923/42 = 412\,736,26 = 412\,737 \text{ Kč}$

rok 1972 – 2011: $17\,334\,923/42 = 412\,736,26 = 412\,737 \text{ Kč}$

rok 2012 (leden – září): 309 521 Kč

Výpočty lineárních účetních odpisů jsou uvedené v **Příloze č. 6**.

Graf 4.4 Účetní a daňové odpisy baterkárny + soc. zař NEH pro srovnání



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4.4 lze jednoznačně vyčíst, že daňové odpisy dosahují sice vyšších hodnot a účetní jednotka si může dosti snížit základ daně, ale pouze po dobu 30 let. Daňové odpisy však nepředstavují skutečné opotřebení majetku, proto jsou účetní odpisy pro účetní jednotku přijatelnější. Účetní jednotka si účetní odpisy může uplatňovat v menších částkách po delší dobu. Veškeré hodnoty z grafu 4.4 jsou čerpány z Přílohy č. 5 a 6.

Plazmový řezací stroj

Plazmový řezací stroj byl zařazen do užívání 20. 11. 2014. Pořizovací cena plazmového řezacího stroje činila 45 500 Kč. Účetní jednotka se rozhodla tento majetek odpisovat účetně i daňově. U obou odpisů využila způsob lineární. Plazmový řezací stroj je evidován na kartě inventárního majetku, který se nachází v **Příloze č. 7**.

Dle zákona o daních z příjmů se plazmový řezací stroj řadí do 1. odpisové skupiny, proto doba životnosti u daňových odpisů je stanovena na 3 roky. Začátek daňového odpisování je od 1. 1. 2014. Výpočet lineárních daňových odpisů se řídí vzorečkem 3.11. Způsob výpočtu lineárních daňových odpisů plazmového řezacího stroje je následující:

$$\text{rok 2014: } (45\,500 \cdot 20)/100 = 9\,100 \text{ Kč}$$

$$\text{rok 2015: } (45\,500 \cdot 40)/100 = 18\,200 \text{ Kč}$$

$$\text{rok 2016: } (45\,500 \cdot 40)/100 = 18\,200 \text{ Kč}$$

Tabulka 4.5 Lineární daňové odpisy plazmového řezacího stroje

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2014	9 100	9 100	36 400
2015	18 200	27 300	18 200
2016	18 200	45 500	0

Zdroj: interní materiály SOKV - vlastní zpracování

Účetní jednotka zvolila u plazmového řezacího stroje dobu životnosti na 12 let. Jelikož byl majetek zařazen do užívání 20. 11. 2014, účetně se začne majetek odpisovat od 1. 12. 2014. Pro výpočet je využit vzoreček 3.1. Způsob výpočtu lineárních účetních odpisů plazmového řezacího stroje je následující:

rok 2014 (prosinec): $(45\,500/12)/12 = 315,97 = 316$ Kč

rok 2015: $45\,500/12 = 3\,791,67 = 3\,792$ Kč

rok 2016 – 2025: $45\,500/12 = 3\,791,67 = 3\,792$ Kč

rok 2026 (leden – listopad): 3 472 Kč

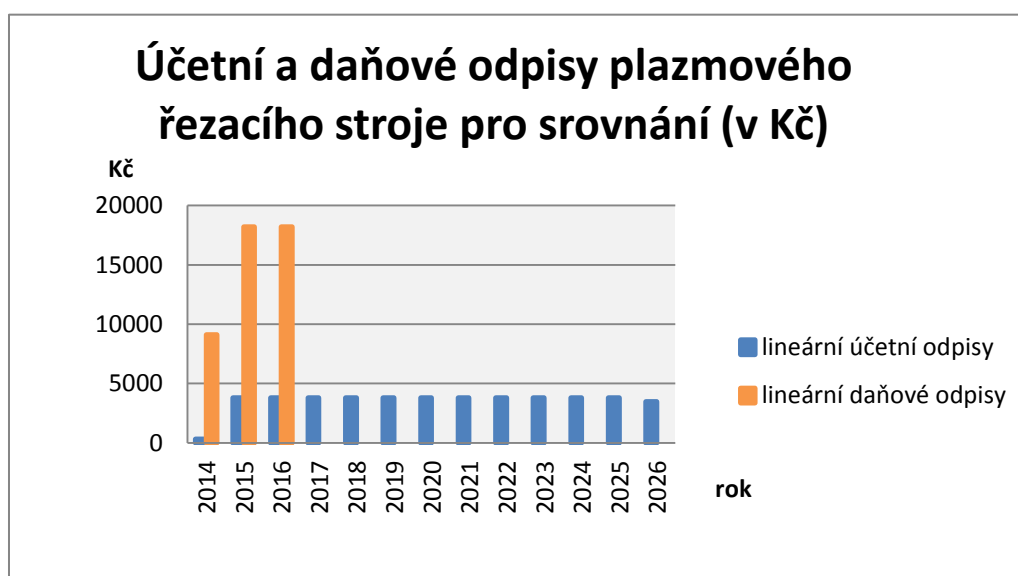
Tabula 4.6 Lineární účetní odpisy plazmového řezacího stroje

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2014 (12. měsíc)	316	316	45 184
2015	3 792	4 108	41 392
2016	3 792	7 900	37 600
2017	3 792	11 692	33 808
2018	3 792	15 484	30 016
2019	3 792	19 276	26 224
2020	3 792	23 068	22 432
2021	3 792	26 860	18 640
2022	3 792	30 652	14 848

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2023	3 792	34 444	11 056
2024	3 792	38 236	7 264
2025	3 792	42 028	3 472
2026 (1. – 11. měsíc)	3 472	45 500	0

Zdroj: interní materiály SOKV - vlastní zpracování

Graf 4.5 Účetní a daňové odpisy plazmového řezacího stroje pro srovnání



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4.5 lze vyčíst, že účetní odpisy si účetní jednotka může uplatnit po delší dobu v menších částkách, a zároveň bude vyjádřeno skutečné opotřebení majetku. Z daňového hlediska jde vidět, že výše odpisů je sice vyšší a účetní jednotka si může dosti snížit základ daně, ale pouze po dobu 3 let. Daňové odpisy však nepředstavují skutečné opotřebení plazmového řezacího stroje, proto jsou účetní odpisy pro účetní jednotku přijatelnější. Účetní jednotka vhodně zvolila způsob lineárního odpisování, neboť plazmový řezací stroj bude pravidelně využíván po mnoho let, a proto není nutné, aby se stroj odepisoval zrychleně. Údaje, které jsou zachycené v grafu 4.5, vycházejí z tabulky 4.5 a 4.6.

Měřidlo průměru kol PAVOUK

Měřidlo průměru kol PAVOUK bylo pořízeno 5. 6. 2014. Pořizovací cena měřidla činila 49 900 Kč. Měřidlo je odepisováno účetně i daňově metodou lineární. Pro výpočet je využit vzoreček 3.1 a 3.11. Měřidlo průměru kol PAVOUK je evidován na kartě inventárního majetku, který je uveden v **Příloze č. 8**.

Měřidlo je daňově odepisováno od 1. 1. 2014. Dle zákona o daních z příjmů se měřidlo zahrnuje do 1. odpisové skupiny, proto se měřidlo odpisuje po dobu 3 let. Způsob výpočtu lineárních daňových odpisů měřidla průměru kol PAVOUK je následující:

rok 2014: $(49\,900 \cdot 20)/100 = 9\,980$ Kč

rok 2015: $(49\,900 \cdot 40)/100 = 19\,960$ Kč

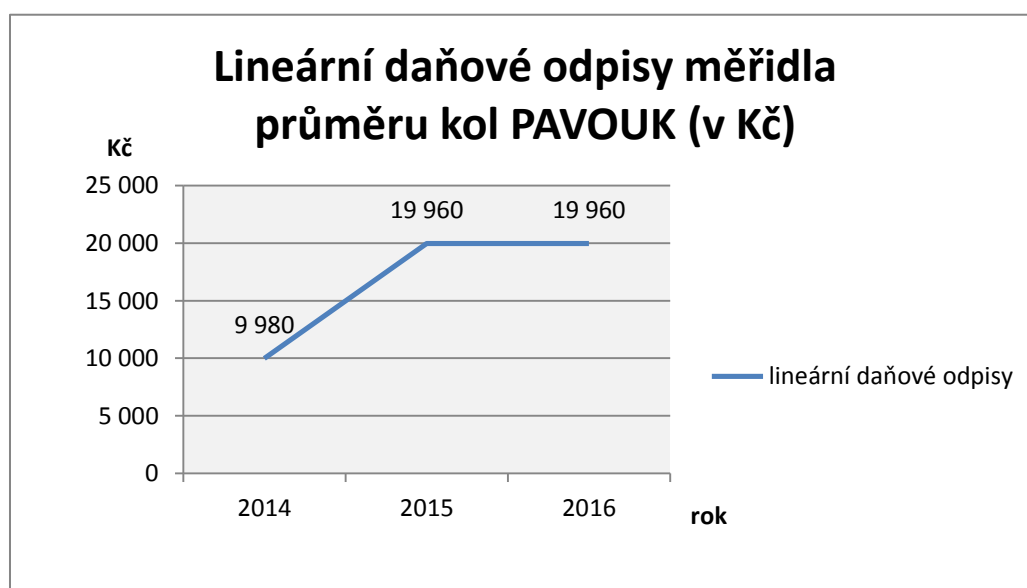
rok 2016: $(49\,900 \cdot 40)/100 = 19\,960$ Kč

Tabulka 4.7 Lineární daňové odpisy měřidla průměru kol PAVOUK

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2014	9 980	9 980	39 920
2015	19 960	29 940	19 960
2016	19 960	49 900	0

Zdroj: interní materiály SOKV - vlastní zpracování

Graf 4.6 Lineární daňové odpisy měřidla průměru kol PAVOUK



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4.6 vyplývá, že v druhém a třetím roce odpisování si účetní jednotka může snížit základ daně poněkud vyšší částkou než v prvním roce odpisování. Účetní jednotce v roce 2015 a 2016 vznikne nižší daňová povinnost než v roce prvním, neboť v prvním roce odpisování výše odpisů ovlivní výsledek hospodaření méně než v letech následujících. Veškeré hodnoty v grafu 4.6 jsou čerpány z tabulky 4.7.

Účetní jednotka si zvolila u měřidla průměru kol PAVOUK dobu životnosti na 6 let. Účetně se měřidlo začalo odpisovat od 1. 7. 2014. Způsob výpočtu lineárních účetních odpisů měřidla průměru kol PAVOUK je následující:

rok 2014 (červenec – prosinec): $(49\,900/6)/12 \cdot 6 = 4\,158,33 = 4\,159$ Kč

rok 2015: $49\,900/6 = 8\,316,67 = 8\,317$ Kč

rok 2016 – 2019: $49\,900/6 = 8\,316,67 = 8\,317$ Kč

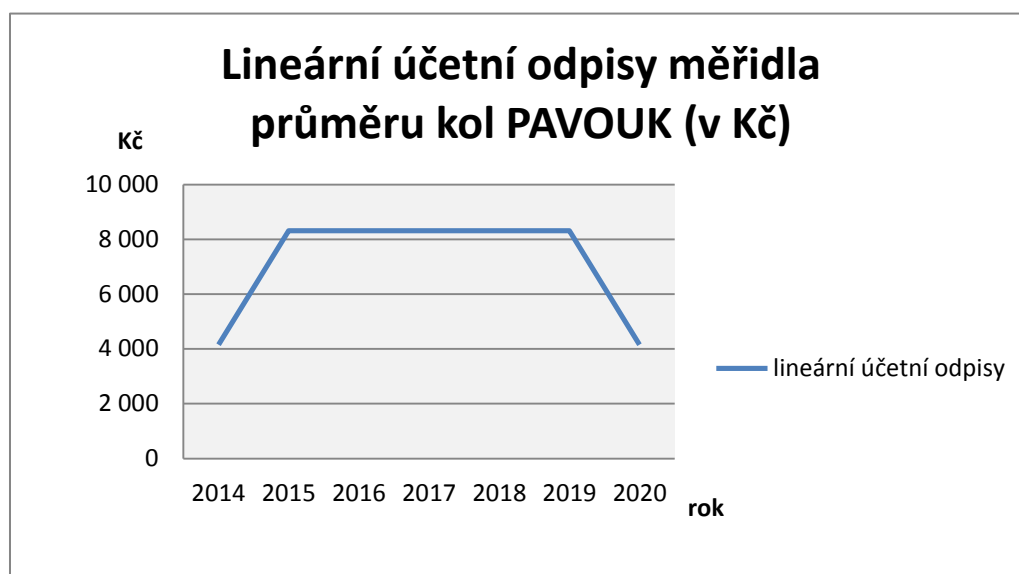
ro 2020: 4 156 Kč

Tabulka 4.8 Lineární účetní odpisy měřidla průměru kol PAVOUK

Rok	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2014 (7. - 12. měsíc)	4 159	4 159	45 741
2015	8 317	12 476	37 424
2016	8 317	20 793	29 107
2017	8 317	29 110	20 790
2018	8 317	37 427	12 473
2019	8 317	45 744	4 156
2020 (1. – 6. měsíc)	4 156	49 900	0

Zdroj: interní materiály SOKV - vlastní zpracování

Graf 4.7 Lineární účetní odpisy měřidla průměru kol PAVOUK



Zdroj: vlastní zpracování

Z grafu 4.7 je zřejmé, že účetní odpis v prvním roce odpisování (v roce 2014) je poněkud nižší než v roce následujících, protože v roce 2014 se měřidlo průměru kol PAVOUK neodpisuje celý rok, ale pouze 6 měsíců. V letech 2015 až 2019 bude účetní odpis v konstantní výši 8 317 Kč. V posledním roce odpisování (v roce 2020) se odepíše zbytková hodnota měřidla, proto výše odpisu oproti předcházejícím rokům dosti poklesne na částku 4 156 Kč. Veškeré údaje uvedené v grafu 4.7 jsou čerpány z tabulky 4.8.

Účetní jednotka správně zvolila rovnoměrnou metodu odpisování, protože měřidlo průměru kol PAVOUK se bude využívat pravidelně po mnoho let.

4.2.2 Komponenty

Dle § 56a odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. komponenta je kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významné v poměru k výši ocenění celého majetku a jehož doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku.

Společnost za komponentu považuje hlavní vyvazovací opravy u hnacích drážních vozidel a revizní opravy u osobních a nákladních vozů.

Na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. společnost odpisuje komponentu samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku. [15]

V účetním období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vytvořila účetní jednotka odpisový plán komponent u nákladních vozů podle frekvencí technických kontrol. Doby odpisování komponent u nákladních vozů zobrazuje následující tabulka 4.9.

Průměrná doba odpisování komponent u každé řady hnacích drážních vozidel byla stanovena odborným odhadem specialistů odboru údržby a oprav kolejových vozidel. U vyvazovacích oprav se průměrná doba odpisování pohybovala od 4 do 12 let, u hlavních oprav pak od 8 do 24 let. [15]

Tabulka 4.9 Počet let odpisování komponent u nákladních vozů

Komponenta nákladních vozů	Doba odpisování
Nákladní vozy s rychlostí do 120 km/hod	2 roky
Nákladní vozy s rychlostí do 100 km/hod	6 let
Nákladní vozy s krátkými závěsy pružnic	4 roky

Zdroj: výroční zpráva společnosti 2013

Od 1. 1. 2013 společnost přistoupila na změnu odpisování komponent u nákladních vozů a hnacích drážních vozidel z časového na výkonový odpis. Účetní jednotka vytvořila pro komponenty odpisový plán, který je odvozen z plánu hlavních a vyvazovacích oprav u drážních hnacích vozidel a revizních oprav u nákladních vozů. U nákladních vozů a hnacích drážních vozidel je výkonový odpis vypočítán na základě skutečně ujetých kilometrů za daný měsíc (tzn. na základě takzvaných skutečných kilometrických proběhů). Výše odpisů v daném účetním období se vypočítá následovně:

$$\text{odpis} = \text{počet ujetých km v účetním období} \cdot \text{sazba za 1 ujetý km} \quad (4.1)$$

$$\text{sazba za 1 ujetý km} = \frac{PC}{\text{maximální kilometrický proběh}} \quad (4.2)$$

Vysvětlivky zkratk:

PC = pořizovací cena příslušné komponenty

Maximální kilometrický proběh je stanoven pro hlavní a vyvazovací opravy u hnacích drážních vozidel a pro revizní opravy u nákladních vozů. Po dosažení maximálního kilometrického proběhu je důležité u hnacího vozidla a nákladního vozu provést novou hlavní či vyvazovací opravu (tzv. revizní opravu). K 1. 1. 2013 byla sazba za 1 ujetý km stanovena jako podíl mezi zůstatkovou hodnotou k 1. 1. 2013 příslušné komponenty a počtu zbývajících kilometrů, které zbývají do naplnění maximálního kilometrického proběhu.

Kontrola výskytu závad u nákladních vozů je považována za jednorázový náklad a dle zákona o daních z příjmů se daňově neodepisuje. Naopak u hnacích

dražních vozidel jsou tyto kontroly považovány za technické zhodnocení a daňově se odepisují společně se zbylou částí majetku.

U osobních vozů je doba odpisování komponent 5 let.

V účetním období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 odpisování komponent kladně ovlivnilo výsledek hospodaření ve výši 218 258 tisíc Kč. [15]

U hnacích drážních vozidel se za komponentu považuje hlavní vyvazovací opravy, což jsou například motory. U osobních a nákladních vozů se za komponentu považují revizní opravy, čímž se myslí například dvojkolí.

4.2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní jednotka do dlouhodobého nehmotného majetku řadí majetek, který má dobu použitelnosti delší než 1 rok a jeho ocenění je vyšší než 60 tisíc Kč. DNM je oceňován v pořizovacích cenách.

Pokud DNM má pořizovací cenu do 60 tisíc Kč, jedná se o dlouhodobý drobný nehmotný majetek. Tento majetek je ihned v době pořízení účtován do nákladů a evidován v operativní evidenci.

Účetní jednotka DNM odepisuje účetně i daňově. U obou odpisů je využívána metoda lineární. DHM je odepisován účetně po dobu jeho předpokládané ekonomické životnosti. Předpokládané doby životnosti DNM společnosti ABC, a.s. jsou uvedené v následující tabulce 4.10. [15]

Tabulka 4.10 Předpokládané doby životnosti vybraného DNM

Nejvýznamnější skupiny majetku	Metoda odpisování	Počet let
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	lineárně	3
Software	lineárně	5-8
Ocenitelná práva	lineárně	6
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	lineárně	6

Zdroj: výroční zpráva společnosti 2013

Zřizovací výdaje účetní jednotka odepíše nejpozději v průběhu 5 let od vzniku společnosti. Patenty a ochranné známky jsou odepisovány lineárně po dobu své odhadované životnosti.

Do DNM účetní jednotka zahrnuje především obchodní informační systém PROBIS, informační systém SAP, informační systém OPT, licence Microsoft

Enterprise Agreement, systémy na podporu kancelářských agend a ostatní systémy využívané ve společnosti ABC, a.s.

K 31. 12. 2013 DNM společnosti ABC, a.s. činil 680 781 tis. Kč. [15]

4.2.4 Dlouhodobý finanční majetek

Za dlouhodobý finanční majetek účetní jednotka považuje převážně půjčky s dobou splatnosti delší než 1 rok, realizovatelné cenné papíry a podíly, majetkové účasti a dlužné cenné papíry s dobou splatnosti delší než 1 rok, které jsou drženy do jejich splatnosti.

Majetkové účasti a cenné papíry jsou při nákupu oceňovány pořizovací cenou. Součástí pořizovací ceny jsou přímé náklady, které s pořízením souvisejí, jedná se například o provize a poplatky makléřům, burzám a poradcům.

DFM společnosti ABC, a.s. k 31. 12. 2013 činil 525 775 tis. Kč. [15]

4.3 Odpisování do výše předpokládané zbytkové hodnoty

Od 1. 1. 2013 došlo u společnosti ABC, a.s. ke změně odpisování u nákladních vozů a hnacích dráždicích vozidel do výše předpokládané zbytkové hodnoty dle § 56 odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Předpokládanou zbytkovou hodnotou se rozumí kladná odhadovaná částka, která by se získala při předpokládaném vyřazení majetku, po odečtení předpokládaných nákladů souvisejících s jeho vyřazením. U společnosti se za předpokládanou hodnotu u hnacích dráždicích vozidel a nákladních vozů považuje hodnota šrotu, kterou lze při likvidaci získat.

V účetním období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 změny v způsobu odpisování pozitivně ovlivnily hospodářský výsledek ve výši 114 331 tisíc Kč. [15]

4.4 Změny v účetních odhadech společnosti

Společnost ABC, a.s. ke každému rozvahovému dni provádí kontrolu účetních hodnot majetku, aby zjistila případné náznaky, zda nedošlo ke ztrátě ze snížení hodnoty majetku. Pokud by došlo k takové ztrátě ze snížení hodnoty majetku, je odhadnuta realizovatelná hodnota majetku a určen rozsah ztráty ze snížení hodnoty.

V účetním období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 došlo ke snížení hodnoty především u nákladních vozů a hnacích dráždicích vozidel, které byly určeny ke

šrotaci. U tohoto majetku byla odhadnuta realizovatelná hodnota majetku v nižší hodnotě, než jaká byla jeho zůstatková hodnota k 31. 12. 2012.

Od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 opět došlo u nákladních vozů ke ztrátě z dočasného snížení hodnoty.

Účetní politika tedy v účetním období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 negativně ovlivnila hospodářský výsledek prostřednictvím tvorby opravných položek k nákladním vozům ve výši 136 193 tisíc Kč. [15]

4.5 Vlastní zhodnocení

Společnost ABC, a.s. vykazuje jak daňové tak i účetní odpisy, což je naprosto správné, neboť nejenže daňové odpisy mají odlišnou funkci od odpisů účetních, ale hlavně se jedná o účetní jednotku, která podléhá auditu, a proto je nezbytné, aby dlouhodobý majetek byl odpisován především účetní metodou.

Daňové odpisy sice umožňují účetní jednotce ovlivnit výsledek hospodaření, a tedy si snížit základ daně, ale použití pouze daňových odpisů by znamenalo nedodržení zásady opatrnosti a nezobrazení skutečného opotřebení majetku.

Pro dodržení zásady věrného a poctivého zobrazení využívá účetní jednotka účetní odpisy. Účetní odpisy sice nejsou daňově uznatelné, a tedy nesnižují základ daně, avšak zobrazují skutečnou situaci majetku společnosti ABC, a.s.

U Společnosti ABC, a.s. tedy nedochází ke zkreslení věrného a poctivého zobrazení skutečnosti ani ke zkreslení výsledku hospodaření. Rozdíl, který vzniká mezi účetními a daňovými odpisy, ovlivňuje výsledek hospodaření, buď to připočitatelnou, nebo odpočitatelnou položkou.

Účetní odpisy účetní jednotka přerušit nemůže, ale dle zákona o daních z příjmů daňové odpisy přerušit lze. Společnost ABC, a.s. využila přerušení odpisu u majetku, který se nacházel v demolici, a odpisování v té době už nemělo pro účetní jednotku žádný smysl.

Co se týče financování, společnost ABC, a.s. dostala například dotaci na radiostanice. Železniční kolejová vozidla a software společnost nakoupila prostřednictvím finančního leasingu a na většinu osobních automobilů uzavřela operativní leasing.

Pro účtování a evidenci dlouhodobého majetku má společnost ABC, a.s. vytvořenou svou vlastní vnitropodnikovou směrnici. Ve směrnici je definována

například evidence a pořízení dlouhodobého majetku, uvedení majetku do užívání, převody dlouhodobého majetku, účtování inventarizačních rozdílů a vyřazení dlouhodobého majetku. Ve směrnici chybí odpisování dlouhodobého majetku, které je uvedené v samostatné vnitropodnikové směrnici.

Společnost ABC, a.s. podléhá auditu. Dle výroku auditora účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice společnosti ABC, a.s. k 31. 12. 2013.

5 Závěr

Dlouhodobý majetek představuje nezbytnou součást každé účetní jednotky. V rozvaze je dlouhodobý majetek vykazován v aktivech, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok. Dlouhodobý majetek může mít hmotnou i nehmotnou podobu. Je nutné dlouhodobý majetek rozlišit z účetního i daňového hlediska pro správné zaúčtování a zvolení odpisů.

Bakalářská práce je rozdělena na teoretickou a následně praktickou část. Získané poznatky v teoretické části jsou využity ve vybrané dopravní společnosti.

Ve druhé kapitole bakalářské práce je charakterizován dlouhodobý majetek. Z účetního hlediska je členěn na hmotný, nehmotný a finanční majetek. Z daňového hlediska je rozdělen na hmotný a nehmotný majetek. Dále je v první teoretické části popsán neodpisovaný majetek, způsoby ocenění, způsoby pořízení, technické zhodnocení a následné vyřazení dlouhodobého majetku.

Třetí kapitola bakalářské práce pojednává o účetních a daňových odpisech, metodách odpisování a způsobech výpočtů.

V praktické části bakalářské práce je vymezena problematika dlouhodobého majetku a jeho následné odpisování ve vybrané společnosti ABC, a.s. Nejprve je společnost ABC, a.s. představena, poté je provedena charakteristika majetku společnosti a nakonec jsou zpracovány vybrané příklady odpisovaného dlouhodobého hmotného majetku společnosti. Veškeré údaje uvedené ve čtvrté kapitole bakalářské práce jsou čerpány z výroční zprávy společnosti ABC, a.s. a podkladů, které mi poskytlo středisko oprav kolejových vozidel v Ostravě. Část účetního rozvrhu, který je spjat s dlouhodobým majetkem a karty inventárního majetku společnosti ABC, a.s. jsou uvedené v přílohách bakalářské práce. V praktické části jsou detailně řešeny způsoby odpisování a výpočty konkrétních vybraných příkladů dlouhodobého majetku, u kterého jsou odpisy následně zobrazovány v grafické podobě.

Společnost ABC, a.s. má vytvořenou svou vnitropodnikovou směrnici Evidence a účtování dlouhodobého majetku, kde je například uvedeno pořízení dlouhodobého majetku, účtování inventarizačních rozdílů a vyřazení dlouhodobého majetku. Avšak odpisování dlouhodobého majetku je definováno v jiné vnitropodnikové směrnici. Dle platné legislativy společnost ABC, a.s. odpisuje

dlouhodobý majetek účetně i daňově. Z účetního hlediska dodržuje zásadu věrného a poctivého zobrazení. Z daňového hlediska si společnost ABC, a.s. snižuje základ daně. U společnosti ABC, a.s. tedy nedochází ke zkreslení výsledku hospodaření. Společnost ABC, a.s. podléhá auditu. Dle zprávy auditora účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice společnosti ABC, a.s. k 31. 12. 2013.

Seznam použité literatury

Knihy

- [1] CENIGOVÁ, Anna. *Podvojné účtovníctvo podnikateľov*. 14. vyd. Bratislava: Ceniga, s.r.o., 2014. 704 s. ISBN 978-80-969946-5-6.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví 2012 – velká kniha příkladů*. Brno: BizBooks, 2012. 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.
- [3] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. Ostrava: VŠB – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [4] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2014*. 11. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 536 s. ISBN 978-80-7478-448-4.
- [5] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [6] LANDA, Martin. *Účetnictví podniku*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
- [7] LOŠŤÁK, Milan a Pavel PRUDKÝ. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2014*. 15. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 328 s. ISBN 978-80-7263-866-6.
- [8] PELC, Vladimír. *Daňové odpisy – strategie pro podnikatelskou praxi firem a podnikatelů*. Praha: C. H. Beck, 2011. 224 s. ISBN 978-80-7400-387-5.
- [9] RYNEŠ, Petr. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.
- [10] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňové a účetní odpisy*. Brno: Computer Press, 2004. 140 s. ISBN 80-251-0171-1.
- [11] SKÁLOVÁ, Jana a kol. *Podvojné účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 224 s. ISBN 978-80-247-4633-3.
- [12] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. 144 s. ISBN: 978-80-247-4114-7.

Další zdroje

- [13] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- [14] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [15] Výroční zpráva společnosti ABC, a.s. 2013
- [16] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [17] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratek

DDB	metoda zrychlených účetních odpisů (Double-Declining-Balance Method)
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DHNM	dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
FAP	faktura přijatá
i	rok odpisování
ID	interní doklad
k	doba odpisování
k_1	koeficient pro zrychlené daňové odpisování pro první rok odpisování
k_2	koeficient pro zrychlené daňové odpisování pro následující roky odpisování
k_3	koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu
n	doba odpisování
N	počet let, za které byl majetek již odpisován
n^*	počet let, po které bude účetní jednotka ještě odpisovat
N_{TZ}	počet let, za které byl majetek již odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny
NEH	nová elektrická hala
n_i	počet let odpisování
OR	obchodní rejstřík
PC	pořizovací cena příslušné komponenty
ROS	roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování
ROS*	roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu
SOKV	středisko oprav kolejových vozidel
SYD	metoda zrychlených účetních odpisů (Sum-of-the-Years'-Digits Method)
VBÚ	výpis z bankovního účtu
VC	vstupní cena
ZC	zůstatková cena
ZVC	zvýšená vstupní cena
ZZC	zvýšená zůstatková cena

Seznam tabulek, grafů a vzorců

Tabulky

Tabulka 2.1	Pořízení dlouhodobého majetku
Tabulka 2.2	Vyřazení plně odepsaného dlouhodobého majetku
Tabulka 2.3	Vyřazení plně neodepsaného dlouhodobého majetku
Tabulka 2.4	Vyřazení cenných papírů
Tabulka 3.1	Účetní odpisy dlouhodobého majetku
Tabulka 3.2	Minimální doba odpisování
Tabulka 3.3	Roční odpisová sazba pro hmotný majetek
Tabulka 3.4	Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %
Tabulka 3.5	Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %
Tabulka 3.6	Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %
Tabulka 3.7	Koeficienty pro zrychlené odpisování
Tabulka 4.1	SAP třídy společnosti ABC, a.s.
Tabulka 4.2	Předpokládané doby životnosti vybraného DHM
Tabulka 4.3	Lineární daňové odpisy sondy ultrazvuku
Tabulka 4.4	Lineární účetní odpisy sondy ultrazvuku
Tabulka 4.5	Lineární daňové odpisy plazmového řezacího stroje
Tabulka 4.6	Lineární účetní odpisy plazmového řezacího stroje
Tabulka 4.7	Lineární daňové odpisy měřidla průměru kol PAVOUK
Tabulka 4.8	Lineární účetní odpisy měřidla průměru kol PAVOUK
Tabulka 4.9	Počet let odpisování komponent u nákladních vozů
Tabulka 4.10	Předpokládané doby životnosti vybraného DNM

Grafy

Graf 4.1	Lineární daňové odpisy sondy ultrazvuku
Graf 4.2	Lineární účetní odpisy sondy ultrazvuku
Graf 4.3	Účetní a daňové odpisy sondy ultrazvuku pro srovnání
Graf 4.4	Účetní a daňové odpisy baterkárny + soc. zař NEH pro srovnání

Graf 4.5 Účetní a daňové odpisy plazmového řezacího stroje pro srovnání

Graf 4.6 Lineární daňové odpisy měřidla průměru kol PAVOUK

Graf 4.7 Lineární účetní odpisy měřidla průměru kol PAVOUK

Vzorce

3.1 Rovnoměrně účetní odpis

3.2 Zrychlený účetní odpis

3.3 Výpočet $\%_{DDB}$

3.4 Metoda DDB (zrychlený účetní odpis)

3.5 Metoda SYD (zrychlený účetní odpis)

3.6 Výpočet $\sum n_i$

3.7 Zpomalený účetní odpis

3.8 Jednotkový odpis

3.9 Výkonový účetní odpis

3.10 Účetní odpis se zbytkovou hodnotou

3.11 Rovnoměrné daňové odpisy

3.12 Rovnoměrný daňový odpis zvýšený o technické zhodnocení

3.13 Zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování

3.14 Zrychlený daňový odpis v dalších letech odpisování

3.15 Zrychlený daňový odpisy zvýšený o technické zhodnocení v prvním roce odpisování

3.16 Zrychlený daňový odpis zvýšený o technické zhodnocení v dalších letech odpisování

4.1 Odpis komponenty

4.2 Sazba za 1 ujetý km

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27.4.2015

.....Kretková

Denisa Kretková

Seznam příloh

- Příloha č. 1 SAP třídy
- Příloha č. 2 Část účtového rozvrhu společnosti ABC, a.s.
- Příloha č. 3 Karta inventárního majetku: sonda ultrazvuku
- Příloha č. 4 Karta inventárního majetku: baterkárna + soc. zař NEH
- Příloha č. 5 Lineární daňové odpisy baterkárny + soc. zař NEH
- Příloha č. 6 Lineární účetní odpisy baterkárny + soc. zař NEH
- Příloha č. 7 Karta inventárního majetku: plazmový řezací stroj
- Příloha č. 8 Karta inventárního majetku: měřidlo průměru kol PAVOUK